

**İÇ DENETİM SÜRECİNİN  
KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ:  
KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU  
AÇISINDAN BİR ARAŞTIRMA**

**Ayla MANTAR**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir, 2013**

**İÇ DENETİM SÜRECİNİN  
KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ:  
KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU  
AÇISINDAN BİR ARAŞTIRMA**

**Ayla MANTAR**

**T.C.  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman  
Prof. Dr. F. Münevver YILANCI**

**Eskişehir**

**2013**

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR OSMANGAZI ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Ayla MANTAR tarafından hazırlanan “İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Bir Araştırma” başlıklı bu çalışma 14/08/2013 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan: Prof. Dr. F. Münevver YILANCI**  
**(Danışman)**

**Üye: Doç. Dr. Sıtkı ÇORBACIOĞLU**

**Üye: Doç. Dr. Murat KİRACI**

**ONAY**

**.../.../ 2013**

**Doç. Dr. Hasan Hüseyin ADALIOĞLU**

**Enstitü Müdürü**

## ÖZET

### İÇ DENETİM SÜRECİNİN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ: KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU AÇISINDAN BİR ARAŞTIRMA

**MANTAR, Ayla**

**Yüksek Lisans-2013**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Danışman: Prof. Dr. F. Münevver YILANCI**

İşletme kaynaklarının etkili ve verimli kullanılması, faaliyetlerin yasal ve yönetsel düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi, güvenilir mali raporlar hazırlanması amacıyla özel sektör işletmelerinde uygulanan iç kontrol süreçlerinin etkili ve yeterli olup olmadığı yine iç kontrolün bir parçası olan iç denetim faaliyetiyle değerlendirilmektedir. İç denetim faaliyetinin yetersiz ve etkin olmayan kontrolleri tespit etmesi ve bunların geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunması ve yöneticilerin bu önerilerin gereğini yapması işletmelerin hedeflerine ulaşmasına önemli bir katkı sağlar. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Kanuna dayanılarak yürürlüğe giren diğer mevzuat hükümlerine istinaden kamu kesiminde de özel sektör uygulamalarına paralel olarak iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir.

Bu çalışmada; gerek özel sektör işletmelerinde gerekse kamu kesimindeki iç denetim faaliyetinin, iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerinin yeterliliği ve etkinliğini geliştirmedeki rolünü belirlemek amacıyla literatür araştırması yapılmış, ardından kamu iç denetim birimlerinin, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkili olduğunu belirlemek amacıyla 156 adet kamu iç denetçisiyle anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Anket çalışmasına katılan kamu iç denetçilerinin yanıtları frekans analizi, Kruskal Wallis testi, Mann Whitney U-testleriyle analiz edilmiş ve yorumlanmıştır. Araştırma sonucunda kamu iç denetim uygulamalarının; iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerini geliştirmede yeterli düzeyde etkili olmadığı özellikle bilgi sistemleri kontrol faaliyetleri üzerinde bu etkinin çok daha düşük olduğu belirlenmiştir.

## **ABSTRACT**

### **THE ROLE OF THE PROCESS OF INTERNAL AUDIT IN THE CONTROLLING ACTIVITIES: A RESEARCH IN TERMS OF THE PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL LAW**

**MANTAR, Ayla**  
**Master Degree – 2013**  
**DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

**Adviser: Prof. Dr. F. Münevver YILANCI**

The effective and efficient use of business resources, executing the activities in accordance with legal and administrative regulations and whether the processes of internal audit that are implemented in private sector entities with the aim of preparing reliable financial reports are effective and sufficient are evaluated through the activities of internal audit which is a component of internal control. The fact that the activities of internal audit determine insufficient and ineffective controls, make suggestions towards improving these controls and that administrators carry out necessary actions in line with these suggestions makes a major contribution to the targets of businesses. The activities of internal control and internal audit are carried out in parallel with those of private sector in pursuant to the Law no. 5018, Public Financial Management and Control and other current provisions based on the Law.

In this study, a literature research has been carried out in order to determine the role of the practices of internal audit, either in private or public sectors, in improving the effectiveness and efficiency of controlling activities, one of the components of internal control, and 156 public internal auditor has been surveyed with the aim of determining how effective the departments of public internal audit in improving and evaluating the controlling activities which are components of internal control are.

The responses of public internal auditors surveyed have been analyzed and construed through frequency analysis and the tests of Kruskal Wallis and Mann Whitney U. It has been determined at the end of the study that the practices of public internal audit are too ineffective to improve the controlling activities which are components of internal control and this ineffectiveness is much more obvious in the controlling practices of information systems.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
EKLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
ÖNSÖZ.....	xvi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

1.1. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLE GENEL BAKIŞ.....	4
1.1.1. İç Denetim.....	4
1.1.1.1. İç Denetimin Tanımı.....	4
1.1.1.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı.....	7
1.1.1.3. İç Denetim Türleri.....	11
1.1.1.3.1. Uygunluk Denetimi.....	11
1.1.1.3.2. Faaliyet Denetimi.....	12
1.1.1.3.3. Finansal Denetim.....	13
1.1.1.4. İç Denetim Süreci .....	14
1.1.1.4.1. İç Denetimin Planlanması.....	15
1.1.1.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	15
1.1.1.4.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması.....	16
1.1.1.4.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.....	17
1.1.2. İç Kontrol.....	17
1.1.2.1. İç Kontrolün Tanımı.....	18
1.1.2.2. İç Kontrolün Amaçları.....	22

1.1.2.3. İç Kontrolün Unsurları.....	28
1.1.2.4. İç Kontrol Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri.....	32
1.1.2.4.1. Performans Değerlendirmesi.....	36
1.1.2.4.2. Görevlerin Ayrımı .....	39
1.1.2.4.3. Fiziksel Kontroller (Varlıkların Korunması).....	41
1.1.2.4.4. Bilgi İşleme Kontrolleri.....	43
1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL YAKLAŞIMLARI.....	45
1.2.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından İç Denetim .....	45
1.2.1.1. İç Denetimin Tanımı.....	45
1.2.1.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	46
1.2.1.3. İç Denetim Uygulamaları.....	49
1.2.1.3.1. Uygunluk Denetimi.....	49
1.2.1.3.2. Performans Denetimi.....	50
1.2.1.3.3. Mali Denetim.....	50
1.2.1.3.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	51
1.2.1.3.5. Sistem Denetimi.....	52
1.2.1.4. İç Denetim Süreci.....	53
1.2.1.4.1. İç Denetimin Planlanması.....	53
1.2.1.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	54
1.2.1.4.3. İç Denetimin Raporlanması.....	55
1.2.1.4.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi .....	56
1.2.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından İç Kontrol.....	56
1.2.2.1. İç Kontrolün Tanımı.....	56
1.2.2.2. İç Kontrolün Amaçları.....	57
1.2.2.3. İç Kontrolün Temel İlkeleri.....	57
1.2.2.4. İç Kontrolün Unsurları .....	58
1.2.2.5. Kamu İç Kontrol Standartlarında Kontrol Faaliyetleri.....	59
1.2.2.5.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri.....	60
1.2.2.5.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi.....	61
1.2.2.5.3. Görevler Ayrılığı.....	61
1.2.2.5.4. Hiyerarşik Kontroller.....	62

1.2.2.5.5. Faaliyetlerin Sürekliliği.....	62
1.2.2.5.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri .....	63

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ

2.1. İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ.....	64
2.1.1. İç Denetimin Performans Değerlendirmesi Üzerindeki Rolü.....	64
2.1.2. İç Denetimin Görevlerin Ayrımı Üzerindeki Rolü.....	68
2.1.3. İç Denetimin Fiziksel Kontroller Üzerindeki Rolü.....	70
2.1.4. İç Denetimin Bilgi İşleme Kontrolleri Üzerindeki Rolü.....	72
2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU AÇISINDAN İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ.....	75
2.2.1. İç Denetimin Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Üzerindeki Rolü.....	75
2.2.2. İç Denetimin Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Üzerindeki Rolü.....	81
2.2.3. İç Denetimin Görevler Ayrılığı Üzerindeki Rolü.....	83
2.2.4. İç Denetimin Hiyerarşik Kontroller Üzerindeki Rolü.....	84
2.2.5. İç Denetimin Faaliyetlerin Sürekliliği Üzerindeki Rolü.....	85
2.2.6. İç Denetimin Bilgi Sistemleri Kontrolleri Üzerindeki Rolü.....	86
2.3. Değerlendirme.....	92



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ ÜZERİNE KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU AÇISINDAN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Literatür Taraması.....	98
3.2. Araştırmanın Amacı ve Veri Toplama Tekniği.....	103
3.3. Araştırmanın Evreni.....	106
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	107
3.5. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler.....	107
3.6. Bulgular.....	108
3.6.1. İç Denetimin “Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	109
3.6.2. İç Denetimin “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	113
3.6.3. İç Denetimin “Görevler Ayrılığı” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	115
3.6.4. İç Denetimin “Hiyerarşik Kontroller” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	116
3.6.5. İç Denetimin “Faaliyetlerin Sürekliliği” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	116
3.6.6. İç Denetimin “Bilgi Sistemleri Kontrolleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular.....	117
3.6.7. İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna İlişkin Bulgular.....	120
3.7. Bulgulara Yönelik İstatistik Analizler.....	121
3.7.1. İç Denetçilerin Bağlı Olduğu Kamu İdarelerinin Kapsamı Bakımından Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	122
3.7.2. İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna Göre Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	127

3.8. Tartışma ve Araştırma Sonuçları.....	137
3.8.1. İç Denetimin “Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	137
3.8.2. İç Denetimin “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	142
3.8.3. İç Denetimin “Görevler Ayrılığı” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	144
3.8.4. İç Denetimin “Hiyerarşik Kontroller” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	144
3.8.5. İç Denetimin “Faaliyetlerin Sürekliliği” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	145
3.8.6. İç Denetimin “Bilgi Sistemleri Kontrolleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.....	147
3.8.7. İç Denetim Birimlerinin “Kontrol Faaliyetlerini” Değerlendirme ve Geliştirme Üzerindeki Rolü.....	149
SONUÇ .....	152
KAYNAKÇA.....	156
EKLER.....	165

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b>	Bilgi Teknolojileri Denetimi Planlama, Yürütme, Raporlama Aşamaları.....	90
<b>Tablo 2:</b>	Araştırmanın Ana ve Alt Amaçları.....	104
<b>Tablo 3:</b>	İdarelerin Kapsamlarına Göre Evrende Yer Alan İç Denetçi Sayıları....	107
<b>Tablo 4:</b>	Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenirliliği .....	108
<b>Tablo 5:</b>	Katılımcıların Görev Yapmakta Oldukları Kamu İdaresinin Kapsamı.....	109
<b>Tablo 6:</b>	“Üst yönetim; kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.” sorusuna verilen yanıtlar.....	110
<b>Tablo 7:</b>	“Üst yönetim; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkındadır.” sorusuna verilen yanıtlar .....	110
<b>Tablo 8:</b>	“İdarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar .....	111
<b>Tablo 9:</b>	“İdarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır.” sorusuna verilen yanıtlar .....	111
<b>Tablo 10:</b>	“İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	112
<b>Tablo 11:</b>	“Kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	112
<b>Tablo 12:</b>	“İdarenin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürlerin var olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	113
<b>Tablo 13:</b>	“Prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	114
<b>Tablo 14:</b>	“Prosedürlerin ve ilgili dokümanların, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	114
<b>Tablo 15:</b>	“İdarede görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	115
<b>Tablo 16:</b>	“İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	116

<b>Tablo 17:</b> “Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	117
<b>Tablo 18:</b> “Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	118
<b>Tablo 19:</b> “Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	118
<b>Tablo 20:</b> “Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	119
<b>Tablo 21:</b> “Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.....	119
<b>Tablo 22:</b> “İdarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumu sağlanmıştır.” sorusuna verilen yanıtlar.....	120
<b>Tablo 23:</b> İç Denetçilerin Bağlı Olduğu Kamu İdarelerinin Kapsamı Bakımından Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	124
<b>Tablo 24:</b> İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna Göre Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.....	130

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	24
Şekil 2: COSO Piramidi.....	29
Şekil 3: COSO Küpü.....	30

## **EKLER LİSTESİ**

<b>EK-1: Anket Formu</b> .....	167
--------------------------------	-----

## **KISALTMALAR**

- AAA** : American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği).
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants, (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü),
- COSO** : The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, (Sponsor Organizasyonlar Komitesi).
- FEI** : Financial Executives International (Uluslar Arası Finansal Yöneticiler Birliği).
- İDKK** İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- IIA** : The Institute of Internal Auditors, (İç Denetçiler Enstitüsü).
- IMA** : Institute of Management Accountants, (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü).
- INTOSAI** : The International Organisation of Supreme Audit Institutions, (Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı).
- KANUN** : 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- KRY** : Kurumsal Risk Yönetimi.
- SAS** : Statement on Auditing Standarts, (Denetim Standartları Bildirisi).
- SEC** : Security Exchange Comission, (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu).
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu.
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

## ÖNSÖZ

İç kontrol, tarihi süreç içerisinde işletmelerde muhasebe kontrolleriyle başlamış bugün ise işletmelerin her türlü faaliyetini kapsar hale gelmiştir. İç kontrolün etkinliğinin sürdürülmesi için belirlenen kontrollerin izlenmesi, etkinliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetiyle, her türlü faaliyet ve iş süreçlerine yerleştirilen kontrollerin yeterliliği ve etkinliği iç kontrolün temel amaçları açısından değerlendirilir.

Faaliyetlere yönelik riskler karşısında etkili ve yeterli kontrollerin belirlenmesi ve bu kontrollerin işleyip işlemediğinin denetiminin yapılması kurumların hedeflerine ulaşmasını ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlar.

Üst düzey yöneticilerin sorumluluğunda kurulan iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği konusunda üst yönetime güvence sağlayan iç denetim, önemli bir yönetim aracıdır.

İç denetim sürecinin kontrol faaliyetleri üzerindeki rolünü ortaya koyarak gerek kontrol faaliyetlerinin gerekse iç denetimin önemine dikkat çekmek, uygulayıcılar açısından farkındalık yaratacaktır. Özellikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa istinaden kamuda uygulanan ve uzun bir geçmişi olmayan iç kontrol ve iç denetim uygulamalarında farkındalık yaratmak teorinin ve ilgili mevzuatın gereklerinin yerine getirilmesinde çok daha önemlidir.

Tez hazırlama sürecinde değerli önerileriyle beni yönlendiren danışmanım Sayın: Prof. Dr. F. Münevver YILANCI'ya ve bu süreçte desteğini ve sabrını esirgemeyen eşime ve kızım Umay Ece MANTAR'a teşekkür ederim.



## GİRİŞ

Küreselleşmeye paralel olarak teknolojiadaki ve işletme çevresindeki değişimler ile birlikte büyüyerek çeşitli coğrafyalara yayılan işletmelerin yönetiminde uluslararası standartlara uygun araç ve teknikler kullanmak zorunluluk halini almıştır. Günümüzde profesyonel yöneticilerle çalışan işletmelerin, kaynaklarını etkili verimli olarak kullanarak, yasal ve yönetsel düzenlemelere ve standartlara uygun bir şekilde faaliyetlerini yürütmelerini sağlamak üzere iç kontrolü yönetim modeli, iç denetim faaliyetini de yönetim aracı olarak uygulamalarının yönetime ve işletmeye olan katkısı göz ardı edilemez.

İşletme faaliyetleriyle ilgili bilgiler her geçen gün daha fazla kişiyi ilgilendirmektedir. İşletmeyle ilgili bilgilerin gerek iç gerekse dış kullanıcılar açısından ne kadar önemli olduğuna şüphe yoktur (Yılancı,1992: 1). Kurumsal yönetim ilkelerinin de temel amacı olan hak sahiplerinin doğru, tam ve zamanında bilgilendirilmesi başta bağımsız denetim olmak üzere iç denetim ve risk yönetimi sistemlerinin etkin işlemesine bağlıdır (Pehlivanlı, 2010: 2). İşletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin özellikle de finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması işletmeyle ticari ilişki içinde olan üçüncü kişilerin kararları üzerinde etkili olan bir husustur. Ayrıca işletmeler faaliyetlerini yerine getirirken kamusal düzenlemelere uymak zorundadırlar. Bunlar yasalar, yönetmelikler, ilgili sektöre göre belirlenmiş üretim standartları olabilir. En önemlisi ise işletmenin hayatta kalabilmesi için faaliyetlerini yürütürken kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanabilme kabiliyetine erişmeleridir.

Bu durumda işletme sahiplerine, üçüncü şahıslara ve kamuya karşı işletme faaliyetlerinin, yasal düzenlemelere ve yönetimce belirlenmiş politikalara uygun olarak, etkin ve verimli şekilde yürütülmesi ve faaliyetler sonucunda güvenilir finansal tabloların oluşturulmasını sağlamak yönetimin sorumluluğundadır.

İşletme içinde oluşturulan iç kontrol sistemi faaliyetlerin yürütülmesinde; faaliyetlerin etkili ve verimli olması, güvenilir finansal tablolar

oluşturulması, yasal ve yönetsel düzenlemelere uyum sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği faaliyet denetimi, yönetim tarafından belirlenmiş düzenlemelere ve yasal düzenlemelere uygun yürütülüp yürütülmediği uygunluk denetimi, oluşturulan finansal tabloların güvenilirliği ise finansal denetim olarak iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

Bütün işletmeler kâr elde etmek üzere kurulurken aynı zamanda devamlılıklarını sürdürebilmeyi ve büyüebilmeyi de amaç edinirler. Kamu kurumlarında ise amaç, ilgili mevzuat hükümleri gereğince kendilerine verilmiş olan görevleri yerine getirerek kamu hizmeti sunmaktır. Kamu kurumlarında kâr elde etme amacı olmasa da her iki kesim için de kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli şekilde kullanılması, faaliyetlerini yürütürken belirlenmiş yasal ve yönetsel düzenlemelere uygun davranılması ve faaliyet sonuçlarının kayıtlarının tutularak mali raporlara doğru yansması oldukça önemlidir. Bahsedilen amaçları gerçekleştirmek üzere kurumlarda kontrol mekanizmaları geliştirmek ve bu mekanizmaların yeterliliğini ve uygulanıp uygulanmadığını denetlemek yönetimin denetim ve kontrol işleviyle ilgilidir. Dolayısıyla kurumlarda etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak ve belirlenmiş uluslararası standartlara uygun bir iç denetim faaliyeti gerçekleştirmek yönetime doğrudan iç ve dış paydaşlara ise dolaylı olarak katkı sağlayacaktır.

Yönetimlerin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerinin; yönetimlerin amaçlarına ulaşmasında ve faaliyetlerin etkili ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanmasındaki rolü ise şüphesizdir. Aynı amaca hizmet eden iç denetim faaliyeti ve kontrol faaliyetlerinin birbirleriyle ne şekilde etkileşim içinde olduklarını belirlemek özellikle kontrol faaliyetlerini yürütenler ya da uygulayanlar açısından farkındalık yaratacaktır. Ayrıca iç denetimin ve iç kontrolün idareler açısından önemini daha belirgin hale getirecektir.

Bu amaçla, araştırma üç bölüm olarak planlanmıştır. Birinci bölümde iç denetim ve iç kontrol genel olarak ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu açısından anlatılmış, ikinci bölümde iç denetim sürecinin iç kontrol

unsurlarından kontrol faaliyetleri üzerindeki rolüne genel olarak ve anılan Kanun açısından değinilmiştir. Üçüncü bölümde kamu kurumlarındaki iç denetim birimlerinin iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirme ve geliştirmedeki rolünü araştırmak amacıyla yapılan ampirik çalışmaya yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL**

#### **1.1. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLE GENEL BAKIŞ**

##### **1.1.1. İç Denetim**

###### **1.1.1.1. İç Denetimin Tanımı**

İç denetim teorisinin başlangıcı, iç denetimin tanımına dayanır. Standart bir tanım, iç denetim prensiplerinin temelini oluşturan önemli konulardan oluşur (Pickett, 2010: 313). İç denetim kapsam itibariyle işletme açısından diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve diğer denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür (Özer, 1997: 79). Mali ve mali olmayan faaliyetlerin tümü iç denetim kapsamındadır. Tarihi süreç içerisinde iç denetimden beklentilerin ve iç denetimin amacının farklılaşması iç denetim tanımının sürekli güncellenmesini gerekli kılmıştır.

İç denetimin bir fonksiyon olarak modern işletme örgütlerinde görünmeye başlanması 1940'lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1942 yılında merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde olmak üzere kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur (Yılcı, 2006: 8). İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) kurulmasıyla profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul gören iç denetimin sorumluluk üstlendiği danışmanlık ve güvence hizmetlerini yürüttüğü alanlar zamanla farklılaşmıştır. 1940'lı yıllarda iç denetim sadece muhasebe finansman faaliyetleri ile ilgilenmekteyken günümüzde artık bütün olarak işletmenin faaliyetleri iç denetim faaliyet alanına girmektedir (Pehlivanlı, 2010: 7).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1957 yılında yaptığı tanıma göre, "İç denetim muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için yapılan örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetleridir." Enstitünün 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve finansal gözden geçirme söz konusu edilmeyerek, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi yer almaktadır. 1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlamaktadır (Kepekçi, 1982: 40).

İç Denetçiler Enstitüsünün (The Institute of Internal Auditors) Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde (Professional Practices Framework) yapmış olduğu tanım ise şöyledir.

"İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara *değer katmak* amacını güden bağımsız ve objektif bir *güvence ve danışmanlık* faaliyetidir. İç denetim, kurumun *risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini* değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 20 Eylül 2011).

Yapılan bu tanımla iç denetim, tüm organizasyonun faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve organizasyonun yöneldiği amaçlara ulaşmasında yol gösterici bir yönetim aracı haline dönüştürülmüştür (Sağlar ve Tuan, 2009). Tanımdaki "güvence" ve "danışma" ifadeleri iç denetimin genişleyen faaliyetlerini yansıtmakta, ayrıca tanım iç denetimin kapsamı içindeki kontrollere yer verirken "risk yönetimi" ve "yönetişim" kavramlarını içermekte ve önceden yapılan iç denetim tanımlarında yer alan "değerleme" fonksiyonunu daha kapsamlı ele almaktadır (Tektüfekçi, 2008). Bu tanım ile birlikte iç denetimin iç kontrol sistemini inceleme ve değerlendirmesinden çok, işletme faaliyetlerine değer katma ve geliştirme işlevi ön plana çıkmaktadır. İç denetimden bir şeyler olduktan sonra tespitite bulunması değil, öngörülerde bulunması ve sadece riskleri değil, bunun yanında fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Yıllancı, 2006: 7). Ayrıca iç

denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının başarısı için anahtar bir rol oynamaktadır (Abdioğlu, 2008).

Denetim ve risk yönetimi alanında çalışmaları ile denetim meslek uygulamalarına katkısı olan COSO'nun Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) çerçevesi isimli raporunda da İç Denetim Enstitüsü'nün tanımına benzer bir açılıma gidilmiştir. Söz konusu raporda “iç denetim; yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine işletme kurumsal risk yönetim sistemi süreçlerinin incelenmesi, değerlendirilmesi, raporlanması ve etkinlik ve yeterliliğinin artırılmasına yönelik önerilerin sunulması konularında destek verir.” şeklinde ifade edilmiştir (Pehlivanlı, 2010: 8).

İç denetimin değışen yapısına bakıldığında 1950'li yıllarda işletme varlıklarının korunması, 1960'lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980'li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi ve 1990'lı yıllarda ise işletme amaçlarına ulaşılması konusunun gündeme geldiğı görülmektedir (Şengür, 2005: 4). 2000'li yılların başında ise yaşanan muhasebe skandalları sonucunda iç denetim kapsamına işletme risklerinin de alınması gerekliliğı ortaya çıkmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 4).

Tarihi süreç içerisinde ilk olarak işletmedeki muhasebe ve finansal faaliyetlerin denetimini kapsayan iç denetimin tanımındaki unsurlara zaman içerisinde yenileri eklenmiştir. Günümüzde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors) Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde (Professional Pactices Framework) yapmış olduğı tanım genel kabul görmektedir.

Küresel rekabet ortamında, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve büyüebilmelerinde işletme yönetimi için önemli bir araç haline gelen iç denetimin amaçları da tanımıyla paralel olarak farklılık göstermiştir. Takip eden alt bölümde iç denetimin amaçları ve kapsamına değinilecektir.

### 1.1.1.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı

İşletme faaliyetlerine ilişkin hissedarların bilgi alma ihtiyacı iç denetimin ortaya çıkışında önemli rol oynamış olmakla birlikte iç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri zaman içinde değişmiş ve farklılaşmıştır. İhtiyaçlar değişirken daha önceki gerekçeler ortadan kalkmamış tam tersine iç denetim faaliyet alanı ve kapsamı bu sayede zenginleşerek genişlemiştir (Pehlivanlı, 2010: 17).

İç denetimin işletme organizasyonu içinde yer almaya başladığı yıllarda iç denetimin görevi işletme faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamak olmuştur. İç denetçiler tarafından bu görevi yerine getirmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek ekonomik faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığını işletme politikalarına ve prosedürlerine uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını araştırmak ve aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajını yapmak olmuştur. Bunun sonucu olarak iç denetçilerin amaçları aktifleri korumak, hata ve hileleri önlemek olmuştur. Bundan dolayı iç denetimin kapsamı sadece muhasebe konuları ile sınırlı kalmıştır (Kepekçi, 1982: 39).

Küreselleşme ile işletme çevresindeki ve teknolojiadaki değişimler işletmelerin ihtiyaçlarını genişletmiş, bir taraftan bu değişime ayak uydurma diğer taraftan da devamlılıklarını sağlama çabası içinde olan işletmelerin iç denetimden beklentilerinin dolayısıyla iç denetimin amaçlarının farklılaştığı görülmüştür. İşletmelerin hacimlerinin büyümesi ile yönetimin ya da işletme sahiplerinin profesyonel yöneticiler çalıştırma, yetki ve sorumluluklarını devretme sonucu doğurmuş ve işletme amaçlarına ne düzeyde ulaşıldığı, belirlenen standartlara ve politika ve prosedürlere ne derece uyulduğunu takip ve gözetmede iç denetim işletme sahipleri için önemli bir araç haline gelmiştir.

Başlangıçta iç denetim sadece işletme sahip ve yöneticilerinin finansal olarak mevcut durumu korumalarına yardım edecek bir fonksiyon üstlenirken daha sonraları finansal alanlarla birlikte faaliyet alanlarına doğru genişletilmiş tüm örgüt aktivitelerine uygulanabilir bir nitelik kazanmıştır. Sadece yönetime mevcut durumu koruması ve devam ettirmesi için değil nasıl daha iyi konuma gelebilir konusunda da yardımcı olması geliştirici ve yapıcı olması beklenmektedir (Yılancı, 2006: 9).

Yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak üzere iç denetim görevini gerçekleştiren iç denetçilerin yerine getirdikleri faaliyetleri şu şekilde sıralayabiliriz (Güredin,1994: 10).

a) Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.

b) Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu soruşturmak.

c) İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.

d) Yönetimin sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.

e) Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.

f) Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

Ayrıca iç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2100). İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet eder ve üst yöneticilere ve yönetim kurulu üyelerine sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur (Kepekçi, 1982: 38-41).

İşletmeyi ilgilendiren her türlü faaliyet iç denetimin kapsamına girmektedir. Yönetim hizmet fonksiyonu olarak mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve yolsuzluk denetimine yoğunlaşarak bu görevleri de yerine getirebilir (Selimoğlu, 1999). Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 1994: 15).



Mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini kapsayan özelliği ile şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesinde çok büyük katkı sağladığı gibi risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetimin kalitesini geliştirir, kurumsal değerleri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar (Uzun, 2008).

Yoğun rekabet ortamında işletmelerin sürekliliklerini sağlamaları, kâr elde etmeleri; önceden belirlemiş oldukları amaç ve hedeflerine ulaşım ulaşılmadıkları ile yakından ilgili olduğu şüphesizdir. İç denetim faaliyeti de işletmenin amaçlarına ulaşmalarında yönetime yardımcı olan önemli bir fonksiyondur.

İç denetim söz konusu amaca risk yönetimi kontroller ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için yürüttüğü güvence ve danışmanlık hizmetleri ile katkıda bulunur (Pehlivanlı, 2010: 2), işletmenin finansal nitelikte olan ve olmayan tüm faaliyetlerini gözden geçirerek değerlendirir, diğer iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçer ve değerlendirir ve bu bilgiler ışığında yönetime tavsiyelerde bulunarak danışmanlık yapar (Özer, 1997: 81).

Yapılan bütün iç denetim tanımlarında iç denetimin kapsam ve amaçlarına ulaşmak mümkündür. Amerikan İç Denetçiler Enstitüsünün yapmış olduğu, genel kabul görmüş modern iç denetim tanımından yola çıkarak iç denetimin kapsam ve amacını değerlendirdiğimizde; iç denetimin faaliyetinin kurumun tüm faaliyetlerini kapsadığı görülmektedir. Yine aynı tanımdan yola çıkarak iç denetimin aşağıda belirtilen iki temel işlevi bulunmaktadır:

- ✓ Geleneksel anlamda iç denetim faaliyeti olarak da değerlendirilebilecek olan güvence faaliyetini gerçekleştirmek,
- ✓ Kurum faaliyetlerine katma değer sağlayacak danışmanlık faaliyetini gerçekleştirmek.

Ayrıca yukarıda sayılan iki temel işlevi yerine getirmek suretiyle aşağıda sayılan amaçları edindiği söylenebilir.

- ✓ Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak,
- ✓ Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nda belirtildiği üzere; iç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında, örgüte (ve onun paydaşlarına) değer katar ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunur. Ayrıca; İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur.

Kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2130.A1).

- ✓ Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- ✓ Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- ✓ Varlıkların korunması,
- ✓ Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

Modern iç denetim tanımındaki unsurların tamamını içerecek şekilde yürütülen bir iç denetim faaliyeti, işletmenin amaç ve politikalarının gerçekleşmesi adına yönetime ayna tutan bir işleve sahip olacaktır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 13).

İç denetimin kapsamı belirlenirken göz önünde bulundurulacak, finansal denetim, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimleri faaliyet olarak birbirinden farklıdır. Bu nedenle iç denetimin kapsamı ele alınırken iç denetimin finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yönlerinin ayrı ayrı ele alınması yerinde olacaktır.

### 1.1.1.3. İç Denetim Türleri

Genel olarak denetim faaliyetlerini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Güvence faaliyetlerinin amaçlarına göre sınıflandırılması durumunda iç denetim; finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç ayrı türde incelenebilir.

#### 1.1.1.3.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı işletme faaliyetleri yürütülürken yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Güredin, 1994: 14). Söz konusu kurallar kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi ilgili mevzuat hükümleri olabileceği gibi işletme yönetimi tarafından belirlenmiş örgütsel politikalar, planlar, prosedürler, yönergeler, teknik düzenlemeler, kontrol faaliyetleri de olabilir.

İç denetçiler için devlet veya işletme yönetimi tarafından konulan işletme birimlerinin uyması gereken bu kurallar, denetim ölçütleridir. İşletme birimlerinin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimidir (Erdoğan, 2005: 4). Ayrıca iç denetçi işletme yönetimi tarafından konulmuş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de gözden geçirmeli denetimde bunu gözönünde tutmalı ve üst yönetime iletmelidir (Erdoğan, 2005: 5). Dolayısıyla uygunluk denetimi ile iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.

“Daha geniş kapsamlı bir yaklaşımla uygunluk denetiminden beklenen asıl amaç, yapılan hata hile ve diğer usulsüz işlemlerin tespitinden ziyade bu fiillerin işlenmemesini yahut yapılacak yanlış uygulamaların önüne geçilmesini sağlamaktır.” (Özer, 1997: 73). Yanlış uygulamalara kısa sürede müdahale edebilmek ve gerekli düzeltmelerin sağlanabilmesi için uygunluk denetiminin faaliyet dönemi içerisinde yapılması daha uygun olacaktır.

Uygunluk denetimi sonuçları işletme yönetime raporlanır. Raporlamada belirlenen uygunsuzluklar hakkında yönetim tarafından gerekli tedbirler alınır.

### **1.1.1.3.2. Faaliyet Denetimi**

İşletme varlıklarının ve kaynaklarının verimli şekilde kullanılması işletmenin varlığını sürdürebilmesi, kârlılığını ve rekabet gücünü arttırabilmesi için zorunludur (Özer, 1997: 82). İşletme hacimlerinin büyümesi işletme yönetimde profesyonel yöneticilerin istihdam edilmesi gibi nedenler işletme politikalarının başarısını ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin ölçülmesi denetimini zorunlu hale getirmiştir.

Faaliyet denetimi iç denetimin bir parçası olarak ortaya çıktığından (Selimoğlu, 1999: 195) iç denetimin kapsamına faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğin ölçülmesi de dâhildir. Etkinlik işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasının ölçüsü, verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır (Erdoğan, 2005: 5). İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve faaliyetlerin verimliliğinin arttırılabileceği alanların belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin neler olduğunu belirten tavsiyelerin yapılması faaliyet denetimi ile mümkündür (Kepekçi, 1982: 52). İç kontrolün etkin ve yeterli olması faaliyetlerin başarı ölçütlerine ve programlarına uyum içinde yürütülmesini ve işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşmasını sağlar (Kiracı, 2003).

Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi bir organizasyonun saptanmış amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır. Faaliyet denetimi işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuları araştırır (Güredin, 1994: 15).

Faaliyet denetimi başarı (performans) denetimi veya yönetim denetimi olarak da anılmaktadır. Etkinliğin ve verimliliğin ölçülebilir ölçütlerini belirleyerek değerlemek ve bunların tanımlanmış amaçlarla uygunluğunu ortaya koymanın

zorluğu nedeniyle, genellikle diğer denetim türlerinden daha güç bir denetimdir (Erdoğan, 2005: 5). Faaliyet denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli farklılık etkinlik ve verimlilik kavramlarının ele alınış şeklidir. Ayrıca diğer denetim türlerine göre daha kapsamlı olarak yapılması da bir başka farklılığıdır (Selimoğlu, 1999:205).

Faaliyet denetiminin amaçlarını özetlemek gerekirse işletmeyle ilgili olarak; belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını dolayısıyla yönetimin başarısını, uygulanan politikaların etkinliğini, iç kontrolün etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek, başka bir ifadeyle performans denetimi yapmak olduğu söylenebilir.

#### **1.1.1.3.3. Finansal Denetim**

Toplumda yer alan kişi ve kuruluşlar, ekonomik hukuki yaşamın doğurduğu bir takım sebeplerle, işletmeler ve onların mali yapıları ile ilgilenirken, kendi beklentileri doğrultusunda işletmelerin muhasebe kayıt sisteminin gerçekliği hakkında da bilgi sahibi olmak isterler (Kırlioğlu ve Akyel, 2004). Diğer taraftan işletme yönetiminin karar alma süreçlerinde doğru karar verebilmeleri işletmenin mali durumu hakkında yeterli ve güvenilir bilgiye sahip olmaları ile mümkündür. Örneğin işletmenin borçları ve alacakları, stoklarının yeterli olup olmadığı, yatırımları hakkındaki bilgiler yönetim kararlarında etkili olacaktır. Ayrıca işletme ortakları ve ortak olmayı düşünenler de işletmenin mali durumu ile ilgilenirler. Bu nedenle işletme faaliyetlerini para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden sınıflayan ve özetleyen muhasebe kayıt sisteminden üretilen raporların doğru ve güvenilir olması ve denetimi önem arz etmektedir.

İşletmelerin muhasebe ve finansal nitelikteki işlemlerinin denetimine, finansal denetim denilmektedir (Kepekçi, 1982: 49). Mali ya da finansal tablolar muhasebe sisteminde yer alan ve dönem faaliyet sonuçlarının özetlenmesi ile elde edilen tablolardır (Özer, 1997: 81). Finansal tablolar denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uyum içinde bulunup

bulunmadıklarını araştırmaktır (Güredin, 1994: 14). Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durum ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır (Akar, 2007: 5).

İç denetimin mali tablolar denetimi ile ilgili boyutu ise, bir bütün olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı hususlarından çok muhasebe sistemi ile ilgilidir. Muhasebe kayıtlarında yapılacak bir hata, doğal olarak mali tabloları etkileyecektir. İç denetim, muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını, kayıt tekniği uygulanan hesap planı ve kayıt ortamı ile bu bilgi ve ortamlardan üretilen bilgi, belge ve raporların incelenmesi ile gerçekleştirecektir (Özer, 1997: 81). İç denetçiler finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirilir, değerlendirir ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini yönetime önerir (Güredin, 1994: 10). Ayrıca finansal denetim aktiflerin işletme bünyesinde mevcut olup olmadığını inceleme ile hırsızlık, yangın, yanlış kullanma ve yasal olmayan işlemlerden doğabilecek zararlardan aktiflerin korunup korunmadığını belirleme çalışmalarını da içerir (Kepekçi, 1982: 50).

Finansal tablolardaki olabilecek hata ve hilelerin önüne geçilmesi yeterli bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilecektir. Finansal tablolara dayanak teşkil eden mali işlem ve kararların, faaliyetlerin standartlara uygun olarak, zamanında ve doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması ve bunu sağlayacak kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde işlemesi, mali tablolarda yer alan varlıkların işletme bünyesinde olması yani tabloların gerçek durumu yansıtıyor olması yönetimin alakadar olması gereken bir konudur. Yönetim adına bu hususları denetlemek ise, iç denetim faaliyeti ile mümkündür.

#### **1.1.1.4. İç Denetim Süreci**

İç denetim faaliyeti iç denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçların raporlanması ve izlenmesi süreçlerinden oluşmaktadır.

#### **1.1.1.4.1. İç Denetimin Planlanması**

Planlama geniş anlamda somut faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Denetim planlaması, planlamanın özel bir türü olarak, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri hususunda davranış düzenini ifade eder (Güredin, 1994: 72). Bir denetçi için denetimin etkin ve verimli olabilmesinin öncelikli koşullu, denetimin iyi planlanmış olmasıdır (Erdoğan, 2005: 83).

İç denetim planı; kurum yıllık iş planı, denetim stratejisi, iç denetim yönetmeliği, denetim evreni temelli hazırlanmalı ve cari yıl denetim kaynaklarının dağılımını, hedefleri ve iç denetim biriminin amaçlarını belirtmelidir (Pehlivanlı, 2010: 118). İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2010).

#### **1.1.1.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi**

Denetim planı hazırlandıktan sonra hazırlanmış olan plan çerçevesinde denetim faaliyetleri yürütülür.

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim sahalarına ayrıldıktan, her bir denetim sahasına uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim kanıtları toplanır (Güredin, 1994: 85). Bu toplanan kanıtlarla araştırılmak istenilen olayın, işlemin veya kaydın uygunluğu araştırılır. Bu işleme “test etme” denir. Denetim testleri yönetim tarafından var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinde incelenir (Bilge ve Kiracı, 2010: 20).

Bilgilerin inceleme ve değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir (Özeren, 2000: 25):

- Denetim amaçları ve çalışmanın kapsamı ile ilgili bütün konular hakkında bilgi toplanmalıdır.
- Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir temel oluşturmak üzere bilginin yeterli, nitelikli, konuya uygun ve yararlı olması gerekir.
- Kullanılan testler ve örnekleme teknikleri de dahil, inceleme prosedürleri, uygulanabilir olduğunda, önceden seçilmeli ve koşullar gerektirirse, genişletilmeli veya değiştirilmelidir.
- İç denetim elemanının tarafsızlığını sürdürmesi ve denetim hedeflerini karşılaması bakımından makul güvence sağlamak amacıyla bilgi toplama, analiz etme, yorumlama ve belgelendirme sürecine nezaret edilmelidir.

Kanıtların toplanması, test edilmesi ve değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulgular raporlanır.

#### **1.1.1.4.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması**

İç denetim sonucunda elde edilen sonuçlar yönetime rapor edilir. Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2400).

İç denetim raporlarıyla ilgili olarak aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir;

- İç denetim elemanı nihaî resmî raporu yayımlamadan önce kanaatlerini ve tavsiyelerini yönetimin uygun kademelerinde tartışmalıdır.
- Raporlar objektif, açık, özlü, yapıcı ve zamanlı olmalıdırlar.
- Raporlar denetimin amacını, kapsamını ve sonuçlarını göstermeli ve mümkün olduğunda, denetçinin kanaatini belirten bir deyim içermelidir.
- Raporlar muhtemel iyileşmeler ile ilgili tavsiyeleri ve tatmin edici düzeydeki icraat ile düzeltici önlemleri onaylayabilir.



- Denetim raporunda denetlenenin sonuçlara veya tavsiyelere ilişkin görüşlerine yer verilebilir.
- İç denetim birimi yöneticisi ya da onun tarafından görevlendirilen birisi, gönderilmeden önce denetim raporunu gözden geçirip onaylamalı ve raporun kimlere verileceğine karar vermelidir.
- Nihaî raporda bir hata olduğu tespit edilirse, iç denetim elemanı düzeltilen bilgiyi gösterir bir tashih raporu gönderme ihtiyacını dikkate almalıdır. Tashih edilen denetim raporu, önceki raporun gönderildiği bütün kişilere gönderilmelidir (Özeren, 2000: 25-26).

Denetim raporunda bulunması gereken eylem planında, sorunlu alanlar ve bu alanlardan sorumlu personel ve zamanlamaya ilişkin bilgiler yer almalıdır (Pehlivanlı, 2010: 137).

#### **1.1.1.4.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi**

İç denetim elemanları raporlarında belirttikleri bulgular hakkında gereken tedbirlerin alınıp alınmadığını tespit etmek üzere izleme faaliyetinde bulunurlar.

İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulandığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2500.A1). Takip süreci, tavsiye edilen eylemlerin uygulanıp uygulanmadığını belirleme açısından çok önemlidir (Pehlivanlı, 2010: 139).

#### **1.1.2. İç Kontrol**

İç denetim işletmenin iç kontrolünün önemi bir parçasıdır. Bu nedenle karşılıklı etkileşimi açıklayabilmek için takip eden bölümlerde iç kontrol üzerinde durulacaktır.

### 1.1.2.1. İç Kontrolün Tanımı

Genel anlamıyla kontrol bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yönlentmeyi sağlayan yöntem ve davranıştır (Gürbüz, 1995: 9). Kontrol kelimesi günlük hayatta olaylara, eylemlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında da kullanılmaktadır (Kepekçi, 1988, 1). İşletme biliminde kontrol, yönetsel faaliyetlerden biri olarak ele alınır (Gürbüz, 1995: 9). Önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut olması olarak tanımlanabilir (Kepekçi, 1982, 9). İşletme içinde mevcut kontrolleri işletme dışındakilerden ayırmak için iç kontrol terimi kullanılmaktadır (Kepekçi, 1988, 2). İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, asıl olarak yönetim için oluşturulur. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir (Uzay, 1999: 1).

Başlangıçta muhasebe verilerinde ve kayıtlarında hata ve hileleri önlemek ve işletme varlıklarını korumak amacıyla geliştirilen iç kontrol, günümüzde işletmenin tüm faaliyetlerini kapsar duruma geldiği gibi hem özel sektörde hem kamu sektöründe tüm dünyada giderek önemi artan bir kavram haline gelmiştir.

İç kontrolün tanımı ve hedefi hakkında birçok farklı görüş bulunmaktadır. Birçok kişi iç kontrolü bir işletmenin çalışanlar tarafından ve finansal raporlar üzerinde yapılabilecek yolsuzlukları önlemek için atılan adımlar olarak tanımlamıştır. Fakat iç kontrol bu tanımıyla kabul edilirken, işletmelerin üretim ve diğer faaliyetlerini kontrol altına almada da önemli bir role sahiptir (Pany, 1997: 269).

Bir işletmenin iç kontrol sistemi, bu sistem içinde hazırlanmış olan mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin göstergesidir. Bu yaklaşım sonucu denetim çalışmalarında ağırlık noktası iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesine kaymıştır (Gürbüz, 1995: 45). Bağımsız denetçilerin, yaptıkları işin işletmelerin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi esasına dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan ilgi artmış ve muhasebe mesleği ile pek çok örgüt iç kontrolle yakından ilgilenmiş (Yıllancı, 1992: 24) dolayısıyla iç kontrol genel kabul görmüş denetim standartları başta olmak üzere çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu olmuştur (Aksoy, 2007: 215).

Victorn Z Brink 1946 yılında yayımladığı “iç denetçi” adlı makalesinde iç kontrolü tanımlamıştır. Brink’e göre etkin bir iç kontrolün başlıca elemanları; zamanında bilgi ulaştırılan iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir (Uzay, 1999: 6-7).

İç kontrolle ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. AICPA American Institute Of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) tarafından yayımlanan özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır (Güredin, 1994: 165-166). “İç kontrol örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”

1949 yılında yapılan bu tanımda iç kontrol, muhasebe ve finans bölümlerinin ilgilendiği konuların dışında oldukça kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Ancak, söz konusu tanım, iç kontrolü uygulayacaklara mali kayıtların denetimi dışında nasıl bir kontrol yapılacağına ilişkin yol gösterici nitelik taşımamaktadır. 1958 yılında, SEC Security Exchange Commission (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) Denetim Prosedürleri Komitesi (CAP), yayımladığı SAP 29’la iç kontrolün, muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak sınıflandırılabilceği belirtmiş (Erdoğan, 2009: 9) ve iç kontrol muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak iki kısma ayrılarak tanımları yapılmıştır.

1973 yılında daha önce yayımlanan tüm denetim prosedürleri bildirimleri AICPA tarafından “Denetim Standartları Bildirimi (SAS) No.1” adı altında birleştirilerek muhasebe ve yönetim kontrollerinin tanımları revize edilmiştir (Erdoğan, 2009: 9).

Yönetim kontrolü, yönetimin işlemler üzerindeki yetkilerini kullanmada birer araç olan karar süreçleriyle ilgili prosedür ve kayıtlarla organizasyon planını içerir. Yönetimin bu yetki kullanımını işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan ilişkili bir yönetim fonksiyonudur ve işlemlerle ilgili muhasebe kontrolünü

kurmak için başlangıç noktasıdır. (Kepekçi, 1982: 15) Muhasebe kontrolleri ise, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik olan iç kontrollerdir (Yılancı, 2006: 25).

1985 yılında, ABD'nin muhasebe ve denetim alanında profesyonel beş kuruluşundan (AICPA, AAA, FEI, IIA, IMA)\* oluşan Treadway Komisyonu olarak bilinen “Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu” adı altında bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon tarafından 1987 yılında yayımlanan raporda, hileli finansal raporların sayısını azaltmak için iç kontrolün önemi ve iç muhasebe kontrolünden daha geniş bir kavram olduğu vurgulanmıştır (Uzay, 1999: 8).

1988 yılında AICPA tarafından yayımlanan Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrolün Yapısının Dikkate Alınması başlıklı (SAS) No.55 standartta bir işletmenin iç kontrol yapısının, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve yordamlardan oluştuğu (Uzay, 1999: 11) belirtilmiş ayrıca iç muhasebe kontrolü ve iç yönetim kontrolü terimleri ortadan kaldırılarak (Erdoğan, 2009: 12) iç kontrol yapısının temel elemanları kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olarak sıralanmıştır (Yılancı, 2006: 25).

Treadway Komisyonu, hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiş (Yılancı, 2006: 27) bu nedenle komisyonun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir komite oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartları belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır (Saltık, 2007 a: 58). Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) (The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) olarak bilinen komite 1992 yılında “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve” adıyla bir rapor yayımlamıştır. İşletmelerde etkili bir iç kontrol sisteminin tasarımı ve uygulanmasında rehberlik etmek amacıyla hazırlanan raporda ortaya konulan iç kontrol modeli COSO Modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli

---

\* AAA: American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği), AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü), IIA: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü), FEI: Financial Executives International (Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği), IMA: Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü).

hem özel sektör ve hem de kamu sektöründe yapılmış olan düzenlemelerde esas alınmış, genel kabul görmüş bir model olmuştur.

COSO Raporunda tüm dünyada benimsenen yeni bir iç kontrol tanımı mevcuttur. COSO Raporuna göre (Erdoğan, 2005: 88) “İç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.”

Bu tanım, iç kontrolün amaçlarını, kapsamını, kimlerin sorumluluğunda olduğunu ortaya koyan genel bir tanımlama olmuş ve ilgili bütün çevrelerce kabul görmüştür.

1995 yılında AICPA tarafından yayımlanan SAS 78 nolu “Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması” başlıklı standart ile SAS 55 nolu standart revize edilerek, iç kontrol, COSO raporunda tanımlandığı ve anlatıldığı gibi kabul edilerek (Erdoğan, 2005, 87-88) COSO raporuna paralel bir iç kontrol tanımlaması yapılmıştır.

COSO Raporu'nun iç kontrol tanımını içerdiği temel kavramlar açısından analiz etmek gerekirse (Yılcı, 2006: 29);

- ✓ İç kontrol bir süreçtir: İç kontrolün kendi içinde bir sonu yoktur.
- ✓ İç Kontrol insanlar tarafından gerçekleştirilir. O sadece politika ve yöntemlerle ilgili değil bir örgütteki her düzeydeki kişiyle ilgilidir.
- ✓ İç kontrolden sadece makul bir güvence vermesi beklenebilir.
- ✓ İç kontrol bir veya daha fazla ayrı fakat birbiriyle ilintili kategorilerdeki amaçları elde etmek için dışlı vazifesi görür.

İç kontrol üst yönetimin sorumluluğunda işletmedeki bütün çalışanlar tarafından gerçekleştirilen süreklilik arz eden bir süreçtir. İşletmedeki bütün faaliyetler iç kontrol sistemi içerisinde yer alır. İyi tasarlanan ve iyi işleyen bir iç kontrol sisteminde, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyum sağlanır, işletme kaynakları etkili ve verimli kullanılır, hata ve hile yapılma olasılığı oldukça düşük olur ve güvenilir finansal raporlar elde

edilir. Bu sebeple iç kontrol yönetime hizmet eder ve yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Yönetici, iç kontrolün yeterli olup olmadığını iyi işleyip işlemediğinin denetimini ise, iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirir. COSO'nun iç kontrol tanımında, elde edilmesinde makul bir güven sağlanması belirtilen amaçlar ile amaçlarına göre iç denetim faaliyetlerinin örtüştüğü görülmektedir. Dolayısıyla COSO'nun iç kontrol tanımı iç denetçiler açısından da uygun bir tanımdır.

Takip eden bölümde iç kontrol tanımında bahsedilen amaçlar detaylı bir şekilde açıklanacaktır.

### **1.1.2.2. İç Kontrolün Amaçları**

Tarihi süreç içerisinde iç kontrolün ilk ortaya çıktığı dönemlerde, iç kontrolün amacı güvenilir finansal raporlar elde edebilmek için muhasebe verilerinde hata ve hileleri önlemek ve işletme aktiflerini korumak olduğundan iç kontrol sadece muhasebe finans bölümlerinde yürütülen kontrollerle sınırlı kalmıştır. Günümüzde ise iç kontrol işletme faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır.

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi artmaktadır. Büyük işletmelerde üst düzeydeki yöneticiler işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkiye sahip olma olanağı bulamamaktadır (Kepekçi, 2000: 59). Bu nedenle iyi tasarlanmış bir iç kontrol yönetimin vazgeçilmez fonksiyonu haline gelmiştir. Faaliyetler sonucunda düzenlenen, yönetim kararlarına yön veren işletme içi raporların gerçek durumu yansıtması iyi işleyen bir iç kontrol ile mümkün olabilecektir.

Yönetimin etkin bir iç kontrolden başlıca beklentileri şöyle sıralanabilir (Uzay, 1999: 13).

- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme varlıklarının korunması,
- Kaynakların ekonomik ve etkin bir biçimde kullanılması,

- Planlara, politikalara, yordamlara, kanunlara ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- Programlar veya işler için belirlenmiş amaçların başarılması.

İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmede yararlanılan planları, metotları ve prosedürleri kapsar ve bu suretle performansa dayalı yönetime katkıda bulunur. İç kontrol ayrıca varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür (Demirbaş, 2005: 168). İç kontrol, bir teşebbüsün gitmek istediği yöne gitmesini, gitmek istemediği sürprizli yollardan kaçınmasını sağlar. Bu sebeple bir teşebbüsün başarısına katkıda bulunarak, temel işletme amaçlarının elde edilmesine veya yaşamını sürdürmesini sağlayacaktır (Yılancı, 2006: 30). İç kontrol sistemi kurumların belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşması yolunda önlerine çıkabilecek riskleri önler.

İç kontrol; zamanında, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin azami güven ve kredibilitayle yapılabilmesi, operasyonların sekteye uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olunmasında önemli rol oynar (PwC, 2004: 17).

COSO Raporunda yapılan iç kontrol tanımlamasında da açıkça görüldüğü üzere iç kontrolün üç amacı bulunmaktadır. Bunlar işletmedeki;

- ✓ Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini,
- ✓ Finansal raporlamanın güvenilir olmasını,
- ✓ Faaliyetlerin uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlamak olarak sıralanabilir.



**Şekil 1:** İç Kontrol Sisteminin Amaçları **Kaynak:** (PWC, 2004: 7)

Yukarıdaki şekilde de görülen amaç sınıflandırması COSO Raporu'nun en önemli yaklaşımlarından birisidir. Sınıflandırma iç kontrolün farklı yönlerine odaklanmamıza izin verir. Ayrıca her bir sınıftaki iç kontrol beklentilerini ayrı ayrı değerlendirebilmemizi sağlar (Yılcı, 2006: 32). Bu amaçları açıklayacak olursak;

- *Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi:* Her işletmenin misyon olarak tanımlanan bir varlık sebebi vardır. İşletme misyonuna ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak için de belirli faaliyetleri yerine getirir (Erdoğan, 2009: 25). Faaliyet amaçları, bir işletmenin varlığının temel nedenini teşkil eden ulaşmak istediği misyonudur (Yılcı, 1996: 60). İşletme faaliyetlerin etkili ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi yönetimlerin temel amaçlarındanıdır. İşletme varlıklarının ve kaynaklarının verimli şekilde kullanılması; işletmenin varlığını sürdürebilmesi, kârlılığını ve rekabet gücünü arttırabilmesi için zorunlu (Özer, 1997: 82) olup karar alma süreçlerini de doğrudan etkilemektedir.

Kaynakların ekonomik kullanımı, amaçlara ve hedeflere, riskle uygun olan bir maliyette ulaşılmasıdır. Başka bir deyişle, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış olur (Kepekçi, 1988: 27-28). Belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik olarak ifade edilir. Bir işletme, belirlenmiş amaçlara ve



hedeflere ne ölçüde ulaşırsa, faaliyetlerde etkinlik de o derecede sağlanmış demektir (Kepekçi, 1988: 29). Etkinlik aslında bir performans göstergesidir (Uzay, 2008: 4).

İşletmenin faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlarla ve hedeflerle tutarlı olmasını ve işletme kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri belirlenmelidir. Bu amaçla işletmede iyi işleyen bir performans yönetim sisteminin olması önem kazanmaktadır.

Performans yönetimi, amaç ve hedeflerin belirlenmesini, performansın ölçülmesini, değerlendirilmesini ve raporlanmasını içerir (Yenice, 2007: 95). Performans ölçümü ve değerlendirmesi yönetimin kontrolün bir parçası olarak önemli işlevlerinden birisidir. İşletmenin başarısının belirlenmesinde, geliştirebilecek alanların ortaya çıkarılmasında ve var olan verimsizliklerin nedenlerinin anlaşılmasında yararları olan bir yöntemdir (İman vd., 2010: 142). İşletmenin yönetici ve çalışanları hedeflerin gerçekleşme durumunu, sapmaları ve sapmaların nedenlerini faaliyetlerin yürütülmesi sırasında da takip edebilir bu nedenle düzenli performans ölçümü ve değerlendirmesi işletme için erken uyarı sistemi olarak düşünülebilir.

Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamada üzerinde durulması gereken başka bir konu da işletme varlıklarının korunması hususudur.

İşletme varlıkları işletme bilançosunun aktifinde yer alan her türlü maddi veya maddi olmayan kalemleri kapsamaktadır (Erdoğan, 2009: 27). Varlıklarda; hırsızlık, fire ve artık, kaybolma, tahribat, yangın, sel ve benzeri nedenlerden dolayı meydana gelebilecek eksilmeler işletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Varlıkların, bu ve benzeri arzu edilmeyen durumlara karşı korunmasına yönelik kontrol önlemleri alınması gerekmektedir.

Şirket yönetimi, iç kontrol sisteminin, varlıkların kasıtlı ve kasıtsız davranışlardan dolayı zarar görmesini engellemeye yönelik kontrol faaliyetleri ve mekanizmaları içerdiğinden emin olmalıdır (Erdoğan, 2009: 28). Çünkü işletmenin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır.

Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrolünü oluşturmak zorundadır (Köroğlu ve Uçma, 2006).

Diğer taraftan varlıkların korunması yanı sıra varlıkların temini ve kullanılmasına yönelik kontrol mekanizmaları oluşturmak faaliyetlerin verimliliğini etkileyen bir husustur. Örneğin tedarik sürecinin nasıl işleyeceğini, makinelerin bakımlarının hangi aralıklarla yapılacağını, üretim koşullarının varlıklar üzerindeki etkilerini belirlemek, tasarruf tedbirleri almak, iç kontrolün varlıklar açısından faaliyet amaçlarındadır.

Özetle iç kontrolün faaliyet amacı işletme kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasına, varlıkların korunmasına yardım ederek işletmenin performans hedeflerine ulaşmasını sağlar.

- *Finansal raporlamanın güvenilir olması*: Finansal tablolar yatırımcıların, işletme ortaklarının ve yönetiminin, kamu otoritesinin ve diğer üçüncü kişilerin çeşitli kararlar almak ve bazı konularda fikir sahibi olmak için kullandığı muhasebe sürecinin temel çıktılarıdır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 131). Finansal tablolar, şirketlerin ekonomik bilgilerinin hem ulusal piyasada hem de uluslararası piyasadaki ilgili kişilere ve kurumlara duyurulması görevini yerine getirir. Ekonomik sistem açısından finansal tabloların güvenilir olması ve doğru bilgiler aktarması gerekmektedir. Finansal tablolar yatırım, vergilendirme ve kredi derecelendirme açısından oldukça önemli argümanlardır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 133). Finansal tabloların dürüst bir şekilde sunumu, birinci derecede yönetimin sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için işletme içinde bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Buna göre; sağlam bir muhasebe bilgi sisteminin kurulması ve işletilmesi önemlidir. Diğer bir şart; kontrol amaçlarına ulaşmamızı sağlayacak yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve bu sistemi sağlıklı bir şekilde işletmektir (Küçük, 2009: 68).

Finansal raporlarda son şeklini bulan muhasebe bilgilerinin işletme için yaşamsal önemi vardır. Yönetim kararlarının birçoğu bu bilgilere dayanılarak verilir. O halde, bu bilgileri üretecek olan muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerinin

derlenmesi ve hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller sağlanmalıdır (Erdoğan, 2005: 89-90). Sağlıklı karar almanın yolu doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelmelidir (Köroğlu ve Uçma, 2006). Doğru muhasebe bilgileri ile uygun muhasebe kayıt sisteminden üretilen finansal raporlar güvenilir olacaktır.

İç kontrol sistemi, mali raporların ve finansal raporların hazırlanma süreçlerini takip ederek söz konusu tablo ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak etkinlikte olmalıdır. Ayrıca, raporların zamanında hazırlanması, karar alma süreçlerinde kullanılacak nitelikte olması (Erdoğan, 2009: 27) da iç kontrol sisteminden beklenen bir husustur.

*- Faaliyetlerin uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi:* İşletmenin uyması gereken yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle ilgili amaçlardır. İşletmeler faaliyetlerini yürütürken faaliyetlerini ilgilendiren yürürlükte olan kanun, yönetmelik, standart ve diğer yasal düzenlemelere uygun hareket etmek zorundadırlar. İşletmenin, sayılan kanuni düzenlemelere uymaması halinde para cezası, gecikme zammı, kapatma cezası, faaliyetlerin durdurulması gibi yaptırımlarla karşılaşması aşikârdır.

İşletme faaliyetlerinin uzun vadeli planlara, yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlayacak kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi üst yönetimin görevidir. İşletme amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin yasalar çerçevesinde yerine getirilmesi için yönetim politikaları belirlenir. Söz konusu politikaların uygulanması ve gerçekleşmelerin izlenmesi yönetim tarafından kontrol usul ve yöntemleri belirlenerek işletme personeline iletilir (Erdoğan, 2009: 26).

Örneğin; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri gereğince işletme çalışanlarının işe giriş bildirgelerinin zamanında Sosyal Sigortalar Kurumuna verilmesi, ücretlerinden kesilen primlerin ve işveren katkı

paylarının zamanında aynı kuruma bildirilmesi, kesinti ve katkı paylarının zamanında yatırılması gerekmektedir. Aksi takdirde işletme cezalı duruma düşecektir. Söz konusu yasa hükmüne uygun olarak kontrol prosedürlerinin belirlenmesi ve personel tarafından uygulanması ilgili yasa gereğince belirlenen süreler içerisinde işletme yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacaktır.

Yasal düzenlemelerde meydana gelebilecek değişikliklere göre prosedürler güncellenerek personele bildirilir. Diğer taraftan işletmede yönetim tarafından oluşturulan politikaların gerçekleştirilmesini sağlamak üzere yönetim tarafından uygulamaya konulmuş olan prosedürlere uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesi işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlar.

### **1.1.2.3. İç Kontrolün Unsurları**

COSO Modeline göre iç kontrol birbiriyle ilintili 5 unsurdan oluşur. Bu unsurlar;

- 1) Kontrol Ortamı
- 2) Risk Değerlendirme
- 3) Kontrol Faaliyetleri
- 4) Bilgi ve İletişim
- 5) İzlemedir.

Bu unsurlar bir işletmedeki yönetimin çalışma tarzından kaynaklanırlar ve yönetim süreçleriyle bütünleşik durumdadırlar (Yılancı, 2006: 33). Bir kurumun, faaliyetlerinde etkililik ve verimliliği sağlaması, mali raporlamalarının güvenilir olması ve mevzuata uyum hedeflerini, tüm iş birimleri ve süreçlerinde 5 unsuru sağlıklı bir şekilde tesis etmek ile “makul düzeyde” gerçekleştirebilmesi mümkün olacaktır (Kaya, 2011).

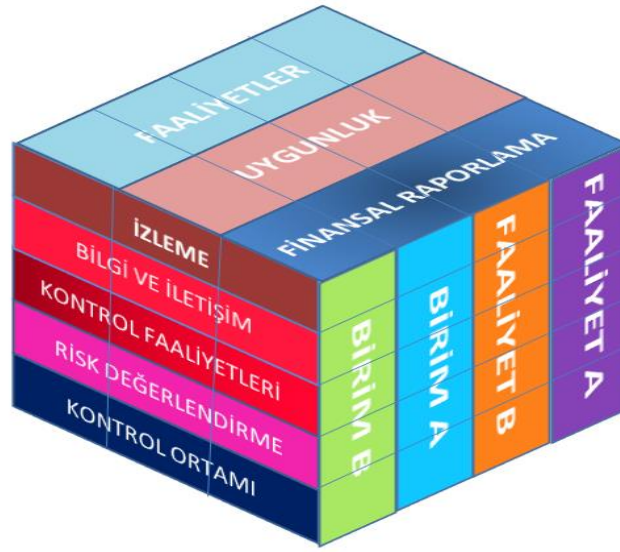
COSO iç kontrol unsurlarını Şekil 2’deki gibi bir piramitle şematize etmiştir (Yılancı, 2006: 34).



**Şekil 2: COSO Piramidi**

COSO Piramidi olarak bilinen piramit iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 17.02.2011).

Bir teşebbüsün elde etmek istediği şeyi temsil eden amaçlar ile amaçları elde etmek için neye ihtiyaç duyduğunu temsil eden unsurlar arasında direkt bir ilişki vardır. Bu ilişkiler Şekil 3’teki gibi üç boyutlu bir matrix şeklinde gösterilebilir (Yılancı, 2006: 24). İç kontrol sistemi, üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır.



**Şekil 3:** COSO Küpü

COSO Küpü olarak bilinen üç boyutlu matrix; iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır (Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 17.02.2011).

Her bir unsuru kısaca açıklayacak olursak;

*Kontrol Ortamı:* İç kontrol sisteminin esasıdır. İç kontrolün genel kalitesi üzerinde etkili olan iklimi yaratmanın yanısıra disiplin sağlar ve yapı oluşturur. Nasıl bir strateji ve ne tür amaçlar belirleneceği konusunda genel bir atmosfer yaratır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır (Özeren, 2004: 3).

Kontrol ortamı, yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyarak şirkette çalışanların kontrol bilincini etkiler. Diğer dört iç kontrol bileşeninin temelini oluşturan kontrol ortamı dürüstlük, etik değerler, personelin yetkinliği, yönetim felsefesi ve stili, yetki ve sorumlulukların paylaşılma yöntemi, yönetim kurulunun iç kontrole verdiği önem gibi unsurlardan meydana gelir (Erdoğan, 2009: 29).

İyi bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol süreçlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir çevre bu kontrolleri olumsuz olarak etkiler. Bununla birlikte, kuvvetli bir kontrol ortamı tüm iç kontrol yapısının etkinliğini kendi başına sağlayamaz (Kepekçi, 2000: 66). Kontrol ortamı ile birlikte diğer dört iç kontrol unsurunun da etkin olması önemlidir.

*Risk Değerlendirmesi:* İç kontrol unsurlarından olan risk değerlendirmesi kurumun hedeflerini gerçekleştirmesinin engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme ve bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir (Özeren, 2004: 6). Bir teşebbüs karşı karşıya bulunduğu risklerden haberdar olmalı ve onları dağıtmalıdır (Yılancı, 2006: 33).

İç kontrol literatüründe “risk”, genel olarak amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek her tür olumsuz olay, durum ya da tehdit şeklinde tanımlanmaktadır. Risk değerlendirme faaliyetlerinin amacı, örgütün iş süreçlerini etkileyen tüm kritik risklerin ortaya çıkartılarak, kontrol altına alınmasını sağlamaktır (Kaya, 2011).

İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (Saltık, 2007 b: 15).

Risk değerlendirme süreci sonucunda riskleri ortadan kaldırmaya veya en aza indirmeye yönelik kontrol faaliyetleri belirlenir. Mevcut kontrol faaliyetlerinin riskleri azaltmada etkisinin olmadığı anlaşılmaması halinde kontrol faaliyetleri güçlendirilir. Başka bir ifade ile uygulanacak kontrol faaliyetlerinin belirlenmesinde işletmenin risk değerlendirme süreci temel teşkil eder ve iç kontrolün önemli bir parçasını oluşturur.

*Kontrol Faaliyetleri:* Riskleri engellemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir (Akyel, 2010 a: 87). Her işletme amaç ve hedeflerini belirledikten sonra faaliyetleri sırasında karşılaşılabileceği riskleri belirlemeli ve bu riskleri önlemeye yönelik kontrol politika ve prosedürleri oluşturarak yürürlüğe koymalıdır.

*Bilgi ve İletişim:* İç kontrol süreçlerinde yer alan bilgilerin oluşturulması, saklanması, raporlanması ve bunların örgüt genelinde yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve birimler arasında iletilmesini kapsamaktadır (Kaya, 2011).

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün önemli bir parçası ve işletmenin genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Etkin bir iç kontrol ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekir (Akyel, 2010 a: 88).

*İzleme:* İç kontrolün diğer bir kısmını oluşturan izleme, diğer dört unsurda ortaya çıkan iç kontrol tablosunun sürekli takip edilmesi ve değerlendirmesi demektir (Yılancı, 2006: 82).

İç kontrol sistemi işletme içi ve işletme dışı faktörler nedeniyle yetersiz kalabilir. Örneğin; yeni personel istihdamı, zaman ve kaynak kısıtı veya çeşitli iç ve dış baskılardan dolayı zamanında etkin işleyen kontrol prosedürleri, bir süre sonra etkisiz bir hal alabilir. Ayrıca, değişen şartların getirdiği riskleri öngörmekte yetersiz kalabilir. İzleme, iç kontrolün zaman içindeki performansını değerlendirerek, sistemin etkin işlemeye devam etmesini garanti altına alır (Erdoğan, 2009: 86).

Birbirleriyle bağlantılı olan beş unsurun her biri iç kontrolün önemli bir parçasını oluşturur. Unsurlardan birinin iyi işlemesi diğer unsurların başarısını etkiler.

#### **1.1.2.4. İç Kontrol Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri**

İç kontrol sürecinin bir parçası olan kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve yordamların uygulanmasıdır (Erdoğan, 2005: 100). Kontrol faaliyetleri politika ve prosedürler olmak üzere genelde iki eleman içerir. Öncelikle ne yapılması gerektiği ile ilgili politika oluşturulur ve bu prosedürler içinde temel vazifesi görülür. Daha



sonra bu politikaları başarabilmek için prosedürler oluşturulur (Yılancı, 2006: 69). Kontrol prosedürleri çeşitli amaçlara sahiptir ve çeşitli örgüt ve bilgi süreçleme düzeylerinde uygulanır (Kepekçi, 2000: 70).

İyi prosedürler işletme faaliyetlerini etkileyen çeşitli risklere cevap veren güçlü bir kontroldür. Yanlışlıkların ihmallerin hataların dolandırıcılıkların ve hatalı raporlamaların nedeni geçerliliğini kaybetmiş (yetersiz olan) prosedürlerdir (Pickett, 2005: 47).

İşletmelerde uygulanan kontrol faaliyetleri birbirinin aynısı değildir. Çünkü her işletmenin kendine özgü hedefleri ve uygulama stratejileri vardır. Bu yüzden, hedeflerde ve kontrol faaliyetlerinde farklılıklar olacaktır. Dahası, insanların farklı kararları da herhangi iki işletmenin aynı kontrol aktivitelerine sahip olamayacağını gösterir (Root, 1998: 128).

İç kontrolü esas amaçlarına ulaştıracak kontrol önlem ve yöntemleri, üst yönetimce işletme faaliyetlerinin en küçük birimi olan işlemler bazında belirlenir ve uygulamaya konur. Kontrol önlem ve yöntemleri işletmelerde hata ve hilelerin oluşabileceği risk noktalarında oluşturulur (Kiracı, 2003). Belirlenmiş riskleri karşılayabilen kontrol faaliyetleri belirlemek iç kontrolü etkin kılar. Bu nedenle işletmenin karşılaşılabileceği risklerin belirli aralıklarla değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarına göre kontrol faaliyetlerinin revize edilmesi gerekir. O halde iç kontrolün risk değerlendirme unsuru ile kontrol faaliyetleri unsuru arasında açık bir ilişki vardır.

İşletmenin planlanan amaç ve hedeflere ulaşmasını engelleyecek her türlü olay veya engel (Keskin, 2010: 39) risk olarak değerlendirilebilir.

İşletmelerin risklerle mücadele etmek üzere; söz konusu riskleri ortadan kaldıracabilecekleri, minimize veya transfer edebilecekleri, risk almama yoluna gidecekleri kontrol mekanizmalarını geliştirmeleri (Keskin, 2010: 38) ve belirleyecekleri kontrol faaliyetlerini uygulamaları gerekir.

Etkin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşımı bir araya getirerek, organizasyonun hedeflerini başarmasına yardımcı olur (Göçen, 2010: 110). Risk yönetim sürecinde tespit edilen

risklere verilecek yanıtlar riski kabul etmek, devretmek, kaçınmak ve kontrol etmek şeklinde belirlenebilir. Risklerin kontrol edilmesi doğrultusunda bir yanıt verilmesi halinde iç kontrolün kontrol faaliyetlerinden bahsedilir.

Risklerle mücadele etme yönünde temel olarak, önleyici, düzeltici, yönlendirici ve denetleyici kontrol olmak üzere dört grup kontrol faaliyeti geliştirilebilir (Derici vd., 2007: 161). Bunlar;

1) Önleyici kontroller: İstenilmeyen sonuçların gerçekleşme ihtimalini ortadan kaldırmak veya azaltmak için geliştirilen önlemlerdir.

İşletme kayıtlarının kullanılmasında uygun yetkilendirmeler yapılması, personel seçiminde kurallara uyulması, görevler aykırılığı ilkesine uyulması, düzgün arşivleme sistemi kurulması, varlıkların fiziksel kontrolü gibi kontroller (Erdoğan, 2009: 23) önleyici kontrollere örnek verilebilir.

2) Düzeltici kontroller: İstenilmeyen sonuçların düzeltilmesini sağlamak için geliştirilen önlemlerdir. Acil eylem planları düzenleyici önlemlerin önemli bir unsurudur.

Düzeltici kontroller uygunsuz ve istenmeyen sonuçlar meydana geldiğinde ve ortaya çıktığında devreye girer. Ortaya çıkan hata düzeltilmediğinde ve tekrarlamasına izin verildiğinde işletmenin uğrayacağı zarar düşünüldüğünde düzeltici kontroller paha biçilemez önemi vardır (Erdoğan, 2009: 23).

3) Yönlendirici kontrol: Belirli bir sonuca ulaşmayı garantilemek için geliştirilen önlemlerdir.

4) Denetleyici kontrol: İstenilmeyen sonuçların sebeplerini belirlemek için geliştirilen önlemlerdir. Bu kontroller bir yandan önleyici kontrollerin etkinliğini ölçerken diğer taraftan önleyici kontrollerde meydana gelmesi engellenemeyecek olan yanlışların ortaya çıkarılmasını sağlar. Örnek olarak; kayıtların gözden geçirilmesi, banka hesap mutabakatlarının yapılması, stokların fiziksel sayımı verilebilir (Erdoğan, 2009: 23-24).

Denetleyici kontroller farklı kaynaklarda tespit edici kontroller, ortaya koyucu kontroller olarak ele alındığı görülmüştür.

Kontrol faaliyetleri ticari faaliyetlerin içinde yer alır ve riskleri makul bir seviyeyi indiren eylemlerdir. Bu faaliyetler arasında (Demirbaş, 2005, 170-171);

- Yönetimce fonksiyonel ve organizasyon düzeyde yapılan incelemeler,
- Beşeri sermayenin yönetimi; beşeri sermayeyi planlamanın bir parçası olarak yönetim, değerli çalışanlarını en iyi şekilde elinde tutacağını, birbiri ardı sıra göreve gelmelerini nasıl planlanacağını ve gerekli becerilerin ve yeteneklerin sürekliliğinin en iyi şekilde nasıl sağlanması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır.
- Bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- Hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontrol,
- Performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Görevlerin ayrılması,
- İşlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde icrası,
- İşlemlerin ve işlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlamaları ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde dökümanente edilmesi faaliyetleri yer alır.

Kontrol faaliyetlerinin amaca uygun olması, dönem boyunca sürekli planlandığı şekilde işlev görmesi ve maliyetinin uygun, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması (Akyel, 2010 a: 87) kontrol faaliyetlerini etkin kılar.

Kontrol faaliyetlerini temel olarak aşağıda yazılı 4 ana grup altında inceleyebiliriz (Pany, 1997: 278; Erdoğan, 2005: 100; SPK Tebliği Seri: X, No: 22, Ek: 9).

- 1) Performans değerlendirmesi,
- 2) Görevler ayrımı,
- 3) Fiziksel kontrol,
- 4) Bilgi işleme.

#### 1.1.2.4.1. Performans Değerlendirmesi

Performans, değişen çevre şartlarına göre kurumların varlığını sürdürebilmeleri için faaliyetlerini değerlendirme ve yeniden biçimlendirme olanağı sağlayan bir kavramdır (Mesci ve Yıldırım, 2010: 148). İşletmeler stratejilerini yapılandırırken performans değerlemeyi de düşünmek zorundadırlar. Performans değerlendirme yönetsel kararlarda yardımcı olduğu gibi stratejik veriler üretebilme özelliğine de sahiptir (Köse, 2003). Performans değerlendirmesi daha çok kurumun yönetim yapısının geliştirmesi üzerine odaklanmaktadır (Yenice, 2006: 125).

Performans ölçümü, işletmenin faaliyet sonuçlarını takip edebilmesi amacıyla; faaliyetlerine ilişkin verilerin periyodik olarak toplanıp derlenerek, analiz edilmesi ve sonuçlarının raporlanmasını içeren süreçtir.

Performans ölçümü performans göstergelerinin elde edilmesi üzerinde çalışırken değerlendirme ele aldığı konuların özelliklerini ve neden sonuç ilişkilerini daha detaylı bir şekilde inceler. Performans ölçümü kurumun mevcut durumunun fotoğrafını çekerek hedeflerine ulaşmış ulaşmadığı ile ilgili bilgi verir (Yenice, 2006: 124).

İşletme faaliyetlerinin performansının ölçüm ve değerlendirme süreci, işletme kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, belirlenmiş amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesi ve beklenmeyen bir tabloyla karşılaşılması halinde gereken önlemlerin alınmasına temel teşkil eder. İyi işleyen bir performans değerlendirme süreci işletmenin devamlılığına katkı sağlar. Örneğin; ürünün müşteriye zamanında teslimi müşteri devamlılığını olumlu yönde etkileyen bir unsur olduğu düşünüldüğünde ürünün siparişinden müşteriye teslimi aşmasında geçen sürenin veya hizmet sunan işletmelerde hizmet sunum sürelerinin ölçümü ve değerlendirilmesi önemlidir.

Ayrıca işletmede iş sürekliliği planı olması halinde kurumun iş sürekliliği kabiliyetlerinin performansının değerlendirmesi gerekir (Dinçkan, 2008: 22).

İşletme performansının değerlendirilmesiyle düzeltilmesi veya geliştirilmesi gereken iş süreçleri de ortaya çıkar. Örneğin işletmede üretim süresi verimliliğine

ilişkin bir ölçü belirlenmesi halinde hedeflenen ölçüye ulaşıp ulaşılmadığı kontrol edilecek ve elde edilen sonuç; ürünün işlenmesi, kontrolü, hareketi, depolanması aşamaları ve bu aşamalarda geçirilen süre dolayısıyla her bir aşamada yürütülen iş süreçlerinin etkin olup olmadığı hakkında yönetime fikir verecektir.

Performans ölçümünün aşağıda belirtilen noktalar açısından gerekli olduğu söylenebilir (Köse, 2003):

- Bir değer ölçülmeden yönetilemeyecek olması,
- Neyin geliştirilip, nasıl dikkat gösterileceğinin tanımlanması,
- Çalışanların kendi performans düzeylerini izlemeleri için gözlem çizelgesinin hazırlanması,
- Var olan verimsizliklerin maliyetinin belirlenmesi,
- Karşılaştırmaların yapılabilmesi için standartların oluşturulması,
- İş amaçlarına uygun çabaların belirlenmesi.

Performans ölçümü, işletmelerin yöneticileri, yatırımcıları, tedarikçileri gibi işletme içinden ve dışından birçok ilgili kişilerin, işletme ile ilgili verdikleri kararları etkileyen önemli bir kriterdir (İman vd., 2010: 142). Performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi işletme yönetimi veya üçüncü kişiler tarafından, belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ortaya koymaya yönelik olmakla beraber; performans sonuçları işletme yöneticilerinin iç kontrol sistemindeki yetersizlikleri tespit etmelerine yarayacak bilgi sağlar. İşletme yönetimi tarafından performansı ölçmek için kullanılan bilgilere; bütçe rakamları, varyans analizi, işletmenin bölüm/birim veya faaliyet kollarına ilişkin performans raporlarını ve işletme performansının rakiplerin performansıyla karşılaştırılmasına ilişkin, işletme içinden üretilen temel performans göstergeleri örnek verilebilir (SPK Tebliği Seri:X, No:22, Madde:10).

Bu kontroller gerçek performansın daha önceki bütçe, kuruluşun durumu ve performans verileriyle karşılaştırılmasını içerir. Performans değerlendirmeleri personelin değişken pozisyonlarda kuruluşun amaçlarına uygun ve verimli olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini kontrol eden bir yönetim sağlar. Bu değerlendirmeler beklenilmeyen performansların nedenlerini saptayıp yönetimin zamanında ve yerinde strateji ve plarlarda uygun değişiklikler yapmasını veya diğer uygun düzeltici faaliyetleri belirlemesine olanak sağlar (Panny, 1997: 278).

Performansın ölçülebilmesi için göstergelere ihtiyaç vardır. Performans göstergeleri farklı veri grupları arasındaki ilişkileri (faaliyet veya finansal) analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlamak için bir araç vazifesi görür. Satın alınan mallardaki fiyat değişiklikleri, acele siparişlerin toplam siparişler içerisindeki yüzdesi, toplam siparişler içerisinde geri dönen malların yüzdesi gibi göstergeler örnek verilebilir (Yılancı, 2006: 68). Performans ölçümü bilgiye dayalı karar alma için bir temel oluşturmanın yanı sıra, yöneticilere önleyici tedbir alma imkânı sağlayan bir erken uyarı sistemi olarak işlev görür. Ayrıca, kurumsal amaç, hedef ve programlar konusunda tüm personelin ortak bir anlayışa sahip olmasını sağlayan bir iletişim mekanizması rolü de görür (Candan, 2007: 85-86). Bu nedenle işletme yönetimi değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemelidir (Yılancı, 2006: 67). Bütçe tahminleri, önceki dönem gerçekleştirmeleri, maliyet azaltma programları, yeni ürün geliştirme gibi göstergeler ve gerçekleştirmelerin takip edilmesi ve incelenmesi, raporlanması için yönetimde belirlenen eylemler kontrol faaliyetleri anlamına gelir.

İşletmenin değişik düzeylerindeki yöneticiler kontrol sistemlerinden gelen faaliyet raporları (performans raporlarını) incelemeli ve uygun düzeltici eylemleri uygulamaya koymalıdır. Örneğin bir bankanın tüketici kredilerinden sorumlu bir yöneticisine, şube veya bölgenin borç ödeme biçimi, kontrol edilmiş özetler ve belirlenmiş trendler ve istatistikler veya bütçelerle ilgili sonuç raporları (Yılancı, 2006: 67-68). Yönetici kendisine sunulan raporları kontrol eder, sonuçları hedeflerle ilişkilendirir ve uygun olmayan işlemlerin düzeltilmesi için gereken talimatları verir. Dolayısıyla performans yönetimi ve değerlendirme sistemleri üst yönetim kontrollerini ve fonksiyonel yönetim kontrollerini de beraberinde getirir.

Kurum yönetimi, ilgili işlem ve faaliyetler için yetki vererek performans sonuçlarını izleyerek ve kurumun belirlediği süreçlerin tasarlandığı gibi devam edip etmediğini kontrol ederek yönlendirme yapar (TİDE, 2008: 218). Ayrıca kurum müdürlerinin görev ve sorumluluklarından biride, kendi alan ve bölümlerinde kontrol süreçlerini incelemek ve değerlendirmektir (TİDE, 2008: 218).

Faaliyetler sırasında önceden belirlenmiş standartlara, ölçülere uygun hareket etme zorunluluğu işletmede kontrol mekanizması sağlar ve çalışanlar için bir çerçeve

oluşturur. Örneğin belirli bir dönemde hangi tür üründen ne kadar üretileceği ve ürünlerin uzunluk, genişlik, hacim, renk, koku, genel görünüm vb. fiziksel özelliklerinin nasıl olacağını belirlenmiş olması işletme çalışanlarının bunlara uygun hareket etmelerini dolayısıyla faaliyetlerde otokontrolü sağlayacaktır.

Belirlenmiş hedeflere ulaşmasında birer gösterge durumunda olan performans ölçütleri faaliyetlerdeki başarıyı değerlendirmede ön plana çıkar. Bütçeler ise, belirlenmiş amaçları parasal olarak ifade eder bu nedenle finansal performansı değerlendirmede bütçe verileri ve bütçe verilerinden elde edilen çeşitli rasyolar finansal başarıyı ortaya koyar. Diğer taraftan faaliyetler ve finansal performansın değerlendirilmesi yöneticilere çalışanların yeterlilikleri hakkında da fikir verir. Gerekmesi halinde çalışanlar arasında görev değişikliği yaparak ya da yetersiz kalan noktalarda çalışanlara eğitim verilerek faaliyetlerde verimlilik sağlanması yoluna gidilebilir.

Performansın ölçümü ve değerlendirilmesi ile işletmenin dönem içerisinde hedeflerine ulaşma yönünde ne kadar ilerleme gösterdiği belirlenebileceği gibi hedeflerden sapma olması halinde, nedenlerinin belirlenerek gerekli tedbirlerin zaman kaybetmeden alınmasına olanak sağlar. Bu nedenle önleyici, yönlendirici ve tespit edici bir kontrol faaliyeti olarak değerlendirilebilir. İç kontrolün önemli bir parçası olan kontrol faaliyetlerinden performans değerlendirmesi, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği amacına ulaşmasına doğrudan katkı sağlar.

#### **1.1.2.4.2. Görevlerin Ayrımı**

Görevler ayrımı; hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi, bunun sağlanması içinde işletmenin faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir (Kaval, 2008:133).

Görevlerin veya sorumlulukların ayrılmasında dört genel kural vardır (Uzay, 1999: 30):

a) Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması: Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.

b) Varlıkların korunması ile yetkilendirmenin ayrılması: Örneğin, işe eleman alınması veya çıkarılması yetkisine sahip olan bir kişi aynı zamanda ücretlerin dağıtımından sorumlu olmamalıdır.

c) İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması: Örgütteki her bölüm kendisiyle ilgili kayıtları ve raporları hazırlamakla sorumlu olursa taraflı davranma ihtimali daha yüksek olacaktır. Örneğin satın almayı yapan birim ile satın alınan malzemenin depo kaydını ve muhasebe kaydını yapan birimler farklı olmalıdır.

d) Elektronik bilgi işleme sistemi içinde görevlerin ayrılığı: Sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya vb. belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.

Görevlerin ayrımı ilkesinin amacı kasti ve kasti olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış hataların mümkün olduğu kadar erken ortaya çıkarılmasıdır (Güredin vd., 2001: 137). Görevlerin ayrımı sırasında şu üç görevin farklı kişilere verilmesine dikkat edilir; işlemlerin yapılması(yürütülmesi), işlemlerin kaydı ve aktiflerin korunması (Yılancı, 2006: 69).

İşlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve varlıkların muhafaza edilmesi sorumluluklarının farklı kişilere verilmesindeki amaç, herhangi bir personelin günlük olağan işlerin yürütülmesi sırasında hata veya hile yapan ve gizleyen pozisyonunda kalmasına imkan sağlayacak olasılıkları azaltmaktır (SPK Tebliği Seri No:X, No:22, Ek:9).

Görevler ayrılığı prensibine uygun bazı kontrol örnekleri verilecek olunursa; (Bertan Kaya, 06.04.2012):

- Nakit giriş çıkışı ile ilgili kasa işlemleri ile bu işlemlerin kayıtlarının tutulduğu muhasebe işlemlerinin ayrı kişilerce yürütülmesi,
- Kasadan sorumlu yönetici ile muhasebe servisinden sorumlu yöneticinin ayrı olması,
- Kıymetleri nakil eden kişiler ile teslim alanların ayrı olması,



- Hesap açan ve onaylayan kişilerin farklı olması,
- Muhasebe fişi kesen ve ödemeyi yapan kişilerin farklı olması,
- Makinelerin işletimi ile gün sonu çıktı sonuçlarının kontrolünü yapan kişilerin farklı olması,
- Satın alım, teslim alma ve muhasebeleştirme işlemlerinin farklı kişilerce yürütülmesi.

Diğer farklı alanlardaki faaliyetlerde de görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması önemlidir. Örneğin satın alma veya stok yönetim süreçlerinin her bir aşamasında farklı kişilerin görevlendirilmesiyle yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi sağlanacaktır.

Görevler ayrımı ile işletmedeki hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi amaçlanmakla birlikte kişilerin tedarikçilerle anlaşmasını ya da gerekli piyasa araştırmalarının yapılmadan mal teminini önlemesi sebebiyle bütçenin etkin ya da tasarruflu şekilde kullanımı sağlanmış olacaktır.

Görevler ayrımı genel olarak önleyici bir kontrol faaliyeti olmakla birlikte bir iş sürecinin aşamalarında farklı kişilerin görevlendirilmesi ile sürecin bir önceki adımında yapılan hataların bir sonraki süreçte görevli kişilerce de belirlenebileceği düşünüldüğünde tespit edici/ortaya çıkarıcı bir kontrol faaliyeti olarak da değerlendirilebilir.

İç kontrolün bir unsuru olan kontrol faaliyetlerinin önemli bir parçasını oluşturan görevler ayrımı ilkesi veya bir işin başından sonuna kadar tek kişinin sorumluluğuna verilmemesi ile öncelikle işletmede finansal raporlamanın güvenilirliği amacının elde edilmesine katkı sağlanmış olmakla birlikte faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği de sağlanmış olunur.

#### **1.1.2.4.3. Fiziksel Kontroller (Varlıkların Korunması)**

İşletme için varlık kavramı çok geniş bir anlam taşımakta ve neredeyse tüm işletmeyi kapsamaktadır. İşletmenin nakitleri ve alacakları ile üretim amacıyla satın aldığı hammaddelerden, elde ettiği ürünlere, bu üretim sürecinde kullandığı

makinelere ve diğer teknolojik aygıtlara taşıma araçlarına ve diğer duran varlıklara kadar çok geniş bir biçimde varlıklardan söz edilebilir (Erdoğan, 2005, 88-89). Bu varlıkların korunmasına yönelik yöntemleri belirlemek ve uygulamak iç kontrolün temel amaçlarından birisidir.

Fiziksel yapısı bulunan stok, kasa, maddi duran varlıklar gibi kıymetlerin zaman zaman sayım işleminin yapılması biçiminde gerçekleştirilen (Yılcı, 2006: 68) kontroller varlıklardaki eksiklikleri tespit etmeye yönelik gerçekleştirilen fiziksel kontrollerdendir.

Ayrıca işletme varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmalıdır. Yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korunmaya yardımcı araçlardır (Güredin vd., 2001: 138).

Yalnızca yetkilendirilmiş belli kişilerin işletme varlıklarına erişebilmesini (Pany, 1997: 279) sağlamak da fiziksel bir kontrol sağlar. Örneğin ambarlardan sorumlu personelin belirlenmesi ve bu personelin onayı dışında ambarlardan mal çıkışına imkân verilmemesi gibi.

İşletmede üretimde kullanılacak hammaddelerin ya da üretilen ürünlerin hırsızlığa, kayıplara, firelere karşı korunmasına yönelik önlemlerin alınması gerekir. Örneğin hammaddelerin korunduğu ortamın rutubetli olmaması, soğuk ortamda muhafaza edilmesi gereken hammaddelerin saklandığı dondurucuların periyodik bakımlarının yapılması da önemli bir fiziksel korumadır.

Alınacak fiziksel önlemlerin yanı sıra iş güvenliği kapsamında da alınan önlemler varlıkların fiziksel korunması için önemi bir araçtır. Örneğin, yeterli bir yangın koruma sistemi, sigorta yaptırılması, işletme sahası içinde azami hız uygulaması, otostop yapan birinin şirket aracına alınmaması, emanet alınmaması gibi (Selimoğlu vd., 2009: 100).

İşletmeler, yanlış mali raporlamaların, şirket varlıklarının yanlış kullanılmasının, uygunsuz tahsilat ve harcamaların teşhisi, engellenmesi ve en aza indirilmesi için yönetimin alacağı tedbirler dâhil, etkili kontroller tesis etmeli ve tatbik etmelidir (TIDE, 2008: 110).

İç kontrolün kontrol faaliyetlerinden işletme varlıkları üzerinde gerçekleştirilen fiziksel kontroller önleyici, ortaya koyucu ve düzeltici kontrolleri içerisinde barındırır ve işletmenin faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği amaçlarının elde edilmesine katkı sağlar.

#### **1.1.2.4.4. Bilgi İşleme Kontrolleri**

İşletmeler faaliyetlerini yürütürken çalışanları, tedarikçileri, müşterileri, borç ve alacakları, taşınır ve taşınmaz varlıkları, ürünleri ile ilgili çok sayıda bilgiyi yönetmek durumundadırlar.

Teknolojinin gelişmesi ile beraber, ham bilgiyi depolamak, işlemek ve yönetebilmek amacıyla üretilen bilgisayar tabanlı bilgi ve bilgi yönetimi sistemleri ve uygulamaları ile prosesleri kısaltmak, planlama ve üretim yapmak, insan kaynağını ve performansları takip etmek, müşteri isteklerini ve memnuniyetsizliklerini analiz etmek yeni ürünler için araştırma geliştirme çalışmaları yapmak, bilgiye her zaman ve her yerden erişebilmek mümkün hale gelmiştir (Gökalp, 2006: 118). İşletmelerin bütün fonksiyonlarında kullanılabilen, örneğin; üretim bilgi sistemlerinde bilgisayarlı bütünleşik üretim, pazarlama bilgi sistemlerinde interaktif pazarlama, insan kaynakları bilgi sistemlerinde ücret analizleri, muhasebe finansman bilgi sistemlerinde stok kontrolü ve benzeri bilgi sistemleri işletmelerin genel performansına katkı sağlar.

Bununla birlikte elde edilen bilginin, veri tabanlarının elektronik ortamda bulunması işlenmesi çeşitli riskleri de beraberinde getirmektedir. Bilgisayar ağlarına yapılan saldırılar, yetkisiz kişilerce erişim nedeniyle bilgilerin çalınması, veri tabanının silinmesi, ilgili mevzuatı gereği belirlenmiş bir standarda uyumun zorunlu olduğu iş ve işlemlerde kullanılan yazılımların zamanında güncellenmemesi, verilerin kasıtlı ya da kasıtsız olarak sisteme yanlış girilmesi gibi durumlar karşılaşılabilecek risklere örnek gösterilebilir.

“Bilgi işleme sistemleri üzerinde yapılacak kontroller genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki temel kontrol yapısına ayrılır. Genel kontroller

bütün bilgi işleme faaliyetlerine uygulanır, uygulama kontrolleri ise yalnızca belli bir faaliyete uygulanır (Pany, 1997: 278).”

Genel kontroller, tüm bilişim sistemleri faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik yapı, yöntem ve prosedürlere ilişkin kontrollerdir. Bu kontroller uygulama yazılımları ve bunlara ilişkin kontroller için güvenli bir ortam oluşturur. Genel kontroller; yönetim kontrolleri, fiziksel ve çevresel kontroller, ağ yönetimi ve güvenliği kontrolleri, mantıksal erişim kontrolleri, işletim sistemi ve bilgisayar işlemleri kontrolleri, veri tabanı güvenliği kontrolleri, sistem geliştirme ve değişim yönetimi kontrolleri ve acil durum ve iş sürekliliği planlaması kontrollerinden oluşur (Yıldız, 2010: 122).

Uygulama kontrolleri muhasebe, stok kontrolü işlemleri gibi bir fonksiyon için kullanılan uygulama programları üzerinde yapılan kontrollerdir.

“Uygulama kontrolleri, bilgilerin sistemlere, programlara tam olarak, zamanında ve sadece bir kere girilmesini, bilgi-işlem ortamında tüm işlem süreçlerinin istenilen sıra ve düzen içinde gerçekleşmesini, raporların tam ve güvenilir olarak üretilmesini, yetkili kişilere ulaştırılmasını ve uygun şekilde arşivlenmesini sağlayan kontrollerdir (Yıldız, 2010: 128).” Uygulama kontrolleri işlemlerin yetkilendirmiş kişiler tarafından doğru olarak kayıtlara alınarak işleme tabi tutulmasını sağlar, girdi kontrolleri, veri transferi kontrolleri, işlem kontrolleri ve çıktı kontrollerini kapsar.

Bilgi işleme sistemlerine uygulanan genel kontroller ve uygulama kontrolleri, önleyici, ortaya koyucu ve düzeltici kontrolleri içerisinde barındırır. Örneğin, yetkisi olmayan bir kişinin bilgi sistemine girişini engellemek amacıyla yapılan girdi kontrolleri, bilişim sistemleri donanımlarının ısı ve nemden korunması amacıyla yapılan fiziksel kontroller birer önleyici kontroldür.

İç kontrolün kontrol faaliyetleri unsurunun önemli bir parçası olan bilgi işleme sistemleri üzerinde gerçekleştirilen kontroller işletmenin, faaliyetlerinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi, finansal raporların güvenilir olması ve kanunlar ve diğer mevzuata uygunluk amaçlarına hizmet eder.

## **1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL YAKLAŞIMLARI**

Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek amacıyla 24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun beşinci kısmı iç kontrol ve iç denetime ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

Araştırmanın devam eden bölümlerinde anılan Kanun ve bu Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulan ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri kapsamında iç denetim ve iç kontrole değinilecektir. Ayrıca söz konusu olan kanun, çalışmanın devam eden bölümlerinde “Kanun” olarak ifade edilecektir.

### **1.2.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından İç Denetim**

Çalışmanın bu bölümünde iç denetimin tanımı, iç denetimin amacı ve kapsamı, iç denetim uygulamaları ve iç denetim sürecine değinilecektir.

#### **1.2.1.1. İç Denetimin Tanımı**

Kanunun İç Denetim başlıklı 63’üncü maddesinde; “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini

değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı maddede iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı, Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere iç denetim tanımlanırken; iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri çatısı altında amaçları belirlenmiştir. Bu nedenle Kanun kapsamında yapılan iç denetimin tanımı ile Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımı ile benzerlik taşımaktadır.

Kanunun 55’inci maddesinde iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı belirtilmiştir.

### **1.2.1.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı**

Kanunun iç denetçinin görevleri başlıklı 64’üncü maddesinde iç denetçilerin aşağıda belirtilen görevleri yerine getirecekleri belirtilmiştir.

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

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

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Ayrıca aynı maddenin devamında;

– İç denetçilerin bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirecekleri,

– İç denetçilerin görevinde bağımsız oldukları ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı,

– İç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacakları, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verileceği, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususlarına yer verilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetim faaliyetinin amacı başlıklı 5'inci maddesinde iç denetimin amaçları aşağıda yazılı olduğu gibi belirlenmiştir.

1) İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

2) İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini

gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

3) Nesnel güvence sağlama; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

Aynı yönetmeliğin iç denetim faaliyetinin kapsamı başlıklı 6'ncı maddesinde Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir. İç denetim alanı başlıklı 7'nci maddesinde ise iç denetimin;

a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,

b) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

d) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,

e) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

f) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

g) Elektronik bilgi sistemi ve e-devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi alanlarını içerdiği belirtilmiştir.



### 1.2.1.3. İç Denetim Uygulamaları

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetimin uygulanması başlıklı 8'inci maddesinde iç denetimin aşağıda yazılı olduğu gibi beş adet uygulamayı kapsadığı belirtilmiştir.

- a) Uygunluk denetimi,
- b) Performans denetimi
- c) Mali denetim,
- d) Bilgi teknolojisi denetimi,
- e) Sistem denetimi.

Söz edilen yönetmeliğin 8'inci maddesine dayanılarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberinde iç denetim uygulamaları açıklanmıştır.

Devam eden başlıklar altında yukarıda sıralanan denetim uygulamalarına anılan yönetmelik ve rehber hükümleri doğrultusunda değinilecektir.

#### 1.2.1.3.1. Uygunluk Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde uygunluk denetimi, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi olarak tanımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Rehberine göre; uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

1) İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

2) İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

### 1.2.1.3.2. Performans Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Rehberine göre; “Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.” Ayrıca performans denetimi;

- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,
  - Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
  - Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
  - Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması,
- amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.

### 1.2.1.3.3. Mali Denetim

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere; mali tablolar mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir.

Mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur.

Hangi miktardaki hata ya da yanlışların mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu zedeleyeceğine karar verilerek önemlilik düzeyi tespit edilir. Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesi veya yanlış ifade edilmesi alınacak kararları etkileyebilir. Bilginin etkileme düzeyi mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir.

Önemlilik seviyesi çerçevesinde; muhasebe verilerinin doğruluğunu test etmek için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir;

- Hesaplarda kayıtlı işlemlerin gerçekte var olup olmadığına bakmak,
- Var olduğu anlaşılan işlemlerin tamamının hesaplara aktarılıp aktarılmadığını incelemek,
- İşlemlerin hesaplara doğru tutarları ile aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip edilmediğine bakmak,
- İşlemlerin hesaplara kaydedilmesinde dönemsellik ilkesine riayet edilip edilmediğini incelemek,
- Hesaplara kaydedilen işlemlerin mali tablolara tam ve doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek.

Ayrıca rehberde; Mali denetimde Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanan Mali Denetim Rehberi ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarından da yararlanılabileceği belirtilmiştir.

#### **1.2.1.3.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde bilgi teknolojisi denetimi; “denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere;

–“Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür.”

–“Bilgi teknolojisi denetimi; idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir.”

#### **1.2.1.3.5. Sistem Denetimi**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8’inci maddesinde sistem denetimi; “Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere; “Sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Sistem denetiminde;

–Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,

- Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.”

#### **1.2.1.4. İç Denetim Süreci**

İç denetim sürecinin aşamaları, Kanunun 64’üncü, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39-46’ncı, Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 13-27’nci maddelerinde ve Kamu İç Denetim Rehberinde düzenlenmiştir.

İlgili mevzuat hükümlerine göre uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsayan her iç denetim faaliyeti; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme sürecinden oluşmaktadır.

Aşağıda yer alan bölümlerde, söz konusu mevzuat hükümleri doğrultusunda, iç denetim süreçlerine yer verilmiştir.

##### **1.2.1.4.1. İç Denetimin Planlanması**

İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan kamu iç denetim stratejileri dikkate alınarak, kurumun karşı karşıya olduğu riskler esas alınarak hazırlanan risk odaklı iç denetim plan ve programı çerçevesinde yapılır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu üç yıllık döneme ilişkin olarak iç denetimin genel stratejisini belirleyen ve iç denetim birimlerinin planlama ve

programlamalarına esas teşkil edecek bir iç denetim strateji belgesini her üç yılda bir oluşturur.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39'uncu maddesinde belirtildiği üzere; iç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve Kurulca hazırlanan iç denetim strateji belgesi de dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.

Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberinde belirtildiği üzere;

Planlama sürecinde denetim evreni tanımlanır, denetim alanları belirlenir, risk kriterleri tanımlanır ve riskler derecelendirilir, denetim alanları öncelik sırasına konular, denetim kaynakları tahsis edilir, plan hazırlanır ve onaylanır. Ardından iç denetim programı hazırlanır ve onaylanır.

En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık süreyi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı üst yöneticinin uygun görüşüne sunulur.

#### **1.2.1.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi**

İç denetim faaliyeti denetim rehberlerinden yararlanılarak iç denetçi tarafından yürütülür. Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere;

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim

amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.

Ardından denetim gerçekleştirilir. Saha çalışması olarak da adlandırılan bu aşama; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.

İç denetçi, yıllık denetim programında ve bireysel denetim planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri elde etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür.

Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik verilmelidir.

#### **1.2.1.4.3. İç Denetimin Raporlanması**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43'üncü maddesinde belirtildiği üzere; denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. İç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtir. İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır.

Raporlar öncelikle taslak denetim raporu olarak hazırlanarak denetime tabi tutulan birim yöneticilerine gönderilir.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği gibi;

Birim yöneticileri, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle rapordaki ilgili hususları cevaplandırarak iç denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

Ardından iç denetçi tarafından denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai denetim raporu hazırlanır ve iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunulur. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, raporda belirtilen birimlere ve strateji geliştirme birimine gereği için gönderilir.

İç denetçi ile denetlenen birim arasında oluşacak görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözülür. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum, anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kuruluna iletilir.

#### **1.2.1.4.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi**

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir.

### **1.2.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından İç Kontrol**

#### **1.2.2.1. İç Kontrolün Tanımı**

Kanunun 55'inci maddesinde "İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan



organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.

#### **1.2.2.2. İç Kontrolün Amaçları**

Kanunun 56’ncı maddesinde iç kontrolün amaçları aşağıda yazılı olduğu şekilde belirtilmiştir.

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

#### **1.2.2.3. İç Kontrolün Temel İlkeleri**

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6’ncı maddesinde düzenlenen temel ilkeler şöyle sıralanabilir:

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Bu ilke gereğince kurumda etkili ve yeterli bir iç kontrolün kurulması, uygulanması, değerlendirilmesinden doğrudan üst yönetim sorumludur.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır. Bu ilke gereğince kurumlarda riskli alanların belirlenmesi ve iç kontrol düzenlemelerinde önceliğin belirlenen riskli alanlara verilmesi gerekmektedir.

c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar. Bu ilke gereğince kurum çalışanları görevleriyle ilgili iş süreçlerini ilgilendiren kontrollerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır.

d) İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar. Bu ilke ile idare faaliyetlerinin tümü iç kontrol kapsamına girmektedir.

e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir. Bu ilke gereğince iç kontrolün yetersiz kaldığı alanları belirlemek ve gereken önlemleri almak amacıyla en az yılda bir kez değerlendirilmesi gerekmektedir.

f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır. Bu ilke gereğince kurumlarda yapılacak olan iç kontrol düzenlemelerinin iyi mali yönetim ilkelerine uygun olması gerekir.

#### **1.2.2.4. İç Kontrolün Unsurları**

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7'nci maddesinde iç kontrolün unsurları ve genel koşulları belirtilmiştir. Buna göre iç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

a) Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.

b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

c) Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

d) Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

e) Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.

#### **1.2.2.5. Kamu İç Kontrol Standartlarında Kontrol Faaliyetleri**

26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; COSO modeli, INTOSAI The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı) Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları belirlenmiştir.

Tebliğ kapsamında Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir.

Tebliğde kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürler olarak tanımlanmış olup 6 adet alt standart ve toplam 17 adet genel şarttan oluşmaktadır. Kontrol faaliyetleri standartları;

- 1) Kontrol stratejileri ve yöntemleri,
- 2) Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi,
- 3) Görevler ayrılığı,
- 4) Hiyerarşik kontroller,
- 5) Faaliyetlerin sürekliliği ve

6) Bilgi sistemleri kontrolleridir.

Takip eden başlıklarda söz konusu tebliğ kapsamında kontrol faaliyetleri standartlarına ve genel şartlarına değinilecektir.

#### **1.2.2.5.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri**

Tebliğe göre; idareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

1) Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

2) Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

3) Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

4) Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

COSO'ya göre kontrol faaliyetleri, kurum amaçlarına yönelik risklere karşı önlem alınmasını sağlar. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin risk değerlendirme süreci ile bütünleşmiş olduğu söylenebilir. Kontrol faaliyeti sınıflandırmasında yer alan her bir kontrol eylemi (örneğin; fiziksel kontroller, görevler ayrımı) belirlenmiş riskler karşısında önleyici, tespit edici, yönlendirici, düzeltici kontroller olarak iş süreçlerine yerleştirilebilir.

Tebliğde; risk değerlendirme sonucu risklerin karşılanması yolunun seçilmesi halinde uygulanması gereken kontrol faaliyetleri, kontrol stratejileri ve yöntemleri standardı altında toplanmıştır.

### **1.2.2.5.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi**

Tebliğe göre; idareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

1) İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

2) Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

3) Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

COSO'ya göre kontrol faaliyetleri performans değerlendirme, görevler ayrımı, fiziksel kontroller ve bilgi işleme kontrolleri sınıflandırılmış olsa da anılan kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesi politika ve prosedürlerle sağlanır. Ne yapılması gerektiği politikalarla belirlenirken bu politikanın ne şekilde uygulanması gerektiği prosedürlerle belirlenir. Kontrol faaliyeti olarak prosedürlere tebliğde prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi standardı altında genel olarak sınıflandırılmıştır.

### **1.2.2.5.3. Görevler Ayrılığı**

Tebliğe göre; hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

1) Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

2) Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

Tebliğde görevler ayrılığı standardını sağlamak üzere belirlenmiş olan genel şartların COSO'nun görevler ayrılığı kontrol faaliyeti ile aynı amaçları taşıdığı görülmektedir.

#### **1.2.2.5.4. Hiyerarşik Kontroller**

Tebliğe göre; yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

1) Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

2) Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

Tebliğde hiyerarşik kontroller standardını sağlamak üzere belirlenmiş olan genel şartlar, COSO'nun performans değerlendirme kontrol faaliyeti kapsamında düşünülebilir. Çünkü performans değerlendirme, üst yönetim ve fonksiyonel yönetim kontrollerini kapsamaktadır.

#### **1.2.2.5.5. Faaliyetlerin Sürekliliği**

Tebliğe göre; idareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

1) Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.

2) Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

3) Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

Tebliğde faaliyetlerin sürekliliği standardını sağlamak üzere belirlenmiş olan genel şartlar, COSO'nun performans değerlendirme kontrol faaliyeti kapsamında düşünülebilir. Çünkü faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik alınacak her türlü önlem kurum performansını olumlu yönde etkileyeceği gibi faaliyetlerin sürekliliğini sağlamadaki başarısı da performans değerlendirme konusu olabilir. Diğer taraftan işletmede iş sürekliliğini sağlamak amacıyla yapılan düzenlemeler ve kontrol önlemlerine performans değerlendirme kapsamında değinilmiştir.

#### **1.2.2.5.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri**

Tebliğe göre; idareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir. Bu standardı sağlayacak gerekli genel şartlar:

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

2) Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

3) İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

Tebliğde bilgi sistemleri kontrolleri standardını sağlamak üzere belirlenmiş olan genel şartların COSO'nun bilgi işleme kontrolleri kontrol faaliyeti ile aynı amaçları taşıdığı görülmektedir. Kurumlarda, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayan genel kontroller, veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusundaki uygulama kontrolleri e-devlet uygulamalarının artmasıyla daha da önemli hale gelmiştir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ**

#### **2.1. İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ**

İç denetim faaliyeti kapsamında iç denetçiler, gerçekleştirdikleri denetimler ve katıldıkları projeler çerçevesinde işletmenin veya birimin risk profilini çıkarır, maruz kalınan veya kalınması olası risklere karşı iç kontrol sistemleri ile risk yönetim sistemlerini değerlendirirler (Selimoğlu vd., 2009: 110). Bir işletmedeki iç kontrol sistemi işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine doğrudan etki yapar. Bu etki hem iç denetim, hem de bağımsız denetim üzerinedir (Güredin, 1994: 165).

İşletmenin üst yönetimi ve denetim komitesi, normal olarak, iç denetim yöneticisinin kontrol süreçlerinin yeterli, uygun ve etkin olup olmadığı hakkında bir sonuca varabilmek için yıl içinde yeterli denetim çalışması yapmasını ve mevcut bilgilerin toplanmasını bekler. İç denetimin görevi, pek çok ayrı ve bireysel inceleme ve değerlendirme esnasında, kurumun kontrol sistemlerinin etkin ve verimli olup olmadığını değerlendirmektir (TİDE, 2008: 322-323).

Çalışmanın bu bölümünde iç denetim sürecinin, iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerinden performans değerlendirmesi, görevler ayrılığı, fiziksel kontroller, bilgi işleme kontrolleri üzerindeki rolüne değinilecektir.

##### **2.1.1. İç Denetimin Performans Değerlendirmesi Üzerindeki Rolü**

Günümüzde işletmeler için kârlılığın yanı sıra, işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayarak amaçlara ulaşmak önem



kazanmıştır. Bu nedenle finansal başarının yanı sıra finansal olmayan başarının da takibini sağlamak üzere belirlenmiş çeşitli standart ve göstergelerden yararlanmak suretiyle performansın ölçülmesi ve gerçekleşme sonuçlarının değerlendirilmesi üzerine bir sistem oluşturmak ve bu sistemin yeterliliğini ve etkinliğini denetlemek gerekmiştir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2110 Yönetişim/Kurumsal Yönetim Standardında belirtildiği gibi, iç denetim faaliyeti, etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temininin gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır.

Tüm kurumun sürdürülebilir olmasından ve kurumun çalışmaları, davranışları ve performansından dolayı hissedarlara diğer menfaat sahiplerine, resmi yetkililere ve genel kamuya karşı kurum yönetimi sorumludur. Bu nedenle iç denetçiler, hedef ve amaçlara ulaşılacağı konusunda makul güvencenin bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla, planlama, örgütlenme ve yönlendirmeden oluşan yönetim sürecinin tamamını değerlendirir (TİDE, 2008: 218-219). Bir iç denetim faaliyeti planlanırken iç denetçiler denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçlarını dikkate almak zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2201).

Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2120.A1 ve 2130.A1 standartlarında belirtildiği üzere iç denetim faaliyeti, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliğini dikkate alarak kurumun yönetim süreçlerinin faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri ve risklere cevap olarak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

İç denetim faaliyetiyle, kurumun mevcut risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesinin gayesi 1) bu süreçlerin niyetlendiği gibi çalıştığından ve kurumun hedef ve amaçlarına ulaşmasını sağlayacağından emin olmak ve 2) kurumun faaliyetlerinin performans etkinliği ve verimliliği açısından geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktır (TİDE, 2008: 217).

Örneğin doğal afetler, kazalar veya kasti suç eylemleri işte kesintilere neden olabilir. Bu kesintilerin önemli mali ve fiili sonuçları olabilir. Denetçiler, kurumun iş kesintilerine karşı hazır olup olmadığını değerlendirmelidirler (TİDE, 2008: 315). Denetim sırasında iç denetçi tarafından iş devamlılığı ve felaket sonrası toparlanma planlarının uygulanabilmesi için kurumun uygulama kapasitesine sahip olup olmadığı, planların sonuçlar esas alınarak test edilip gözden geçirilip geçirilmediği gibi hususlar göz önüne alınır (TİDE, 2008: 318).

Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşp ulaşmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmek zorundadır. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstaslarını geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmak zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2210.A3).

İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2410.A2).

İç denetim türlerinden faaliyet denetimin konusunu, işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine etki eden bütün işletme faaliyetleri ve kontroller oluşturur. Dolayısıyla bir iç kontrol parçası olan performans ölçüm ve değerlendirme sistemleri, diğer iç denetim türlerine nazaran faaliyet denetimini daha fazla ilgilendirir.

Faaliyet denetimi sırasında işletmede bir iç kontrolün olup olmadığı ve etkin bir şekilde işletilip performans ölçümünün yapıp yapılmadığı ve kişilerin bu sistemin politika ve prosedürlerini uygulayıp uygulamadığı değerlendirilir (Selimoğlu, 1999: 2001). Ayrıca faaliyet denetimiyle işletmenin verimlilik, tutumluluk ve etkinliği saptanır fiili durumla önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesine olması gerekenler mukayese edilerek değerlendirmeler yapılır (Candan, 2007: 48). Bu mukayeseler performans yönetim sistemlerinden elde edilecek verilerle değerlendirilir.

“Faaliyet denetiminin en önemli konusu performansın ölçülmesi, belirlenmesi, değerlendirilmesi ve genişletilmesi gibi süreçleri kapsayan performans yönetimi konusudur (Can ve Uyar, 2010: 88)”. “Faaliyet denetiminin gerçekleştirilebilmesi her şeyden önce bu amaca hizmet edecek bir performans yönetim sisteminin kurulmuş olmasını gerekli kılar (Can ve Uyar, 2010: 41).” Bu nedenle finansal ve finansal olmayan gösterge ve ölçütlere dayalı bir performans değerlendirme sisteminin uygulanıyor olması faaliyet denetiminden beklenen faydayı sağlayacaktır.

İşletmenin kârlılık ve verimliliğinin, işletme kaynaklarının ekonomik kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak konuya ilişkin tutarlı kriterlerin bulunmasına bağlıdır (Özer, 1997: 83). Performansın denetimi, iç denetçi tarafından işletme politikaları, standartlar, amaçlar ve diğer ölçüm kriterleri temel alınarak yapılmaktadır. Belirlemiş olduğu standartlarla, ölçütlerle mevcut durum karşılaştırılır ve planlardan sapmaların olup olmadığı araştırılır. Programların, bütçelerin, göstergelerin, standartların işletme amaçlarına ve kaynaklarına uygun belirlenmiş olması veya bunların takip edildiği yazılım programlarına veri girişlerinin doğru yapılmış olması iç denetçinin faaliyet denetimi kapsamında olmakla birlikte örneğin üretilen ürünlerin belirlenmiş standartlara uygun üretilip üretilmediği, satın alınan hammaddelerin bütçeye uygun alınıp alınmadığı ya da maliyetlerin önceden planlanan şekle uygun olup olmadığı uygunluk denetimi olarak da değerlendirilebilir.

Örneğin satın alma, üretim, personel, pazarlama ve finansman konularına ilişkin yönetim karar ve politikalarını içeren başarı ölçütleri programlar ve bütçeler ile faaliyet sonuçları karşılaştırılarak sapmaların olup olmadığı araştırılır. Böylece faaliyet denetiminin sonucunda elde edilen görüşün yanı sıra görülen aksaklıkların giderilmesine, etkinlik ve verimlilik artışlarına ilişkin önerilere de yer verilir (Kiracı, 2003).

İşletme faaliyetleri sırasında, planlara, programlara, standartlara ne kadar bağlı kalınırsa faaliyet denetimi riski de ona bağlı olarak düşecektir.

İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi

sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır (Uzun, 24 Mayıs 2012). Bu nedenle yönetim adına denetim yaparak, konulmuş ölçülere ve bu ölçüleri temel alan yordamlara işletme tarafından uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçirir. Ayrıca, yordamların işlevselliğini araştırarak, bu yordamları geliştirmek ve yeni yordamlar tasarlamak da iç denetim bölümünün görevleri arasındadır. Bu görevlerin en etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, üst yönetim için çok önemlidir, çünkü iç denetimden gelecek raporlar, üst yönetimin özellikle iç kontrole ilişkin kararlarını etkileyecektir (Erdoğan, 2005: 6).

Belirlenmiş performans standartları hem performans yönetim sistemi içerisinde hem de faaliyet denetimi sırasında işletme başarısının değerlendirilmesinde önemli araçtır.

Faaliyet denetimi sırasında işletmede mevcut olan performans ölçütleri ve göstergelerinden yararlanır. Ancak iyi tanımlanmamış performans göstergeleri işletmenin başarısını değerlendirmede yanıltıcı olacağı gibi yönetim kararlarına da etki edeceğinden performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve yerindeliği de değerlendirilir.

İyi işleyen bir performans değerlendirme sistemi faaliyet denetimine yardımcı olacak ve denetimi kolaylaştıracaktır. Faaliyet denetimi sonucu sistemi geliştirmek üzere getirilen öneriler performans değerlendirme sistemini daha etkin kılacak ve faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin elde edilmesini sağlayacaktır.

### **2.1.2. İç Denetimin Görevlerin Ayrımı Üzerindeki Rolü**

Görevler ayrımı ile işletme içinde bilerek ya da bilmeyerek yapılabilecek hataların önlenmesi, yapılan hataların erken dönemde ortaya çıkarılması amaçlanır.

İç denetim dar anlamda; işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve işletme politikalarının başarısını ölçmeye, işletme içerisinde üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya, finansal olayların muhasebe ilke ve esaslara uygun olarak kayıtlara alınmasını, mali tabloların gerçek durumu yansıtmasını sağlamaya ve işletme varlıklarını her türlü zararlara karşı korumaya yönelik olarak faaliyet gösteren

denetim olgusudur (Özer, 1997: 330). Bu hususları sağlamak üzere iç denetim örgüt içerisindeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır (Güredin, 1994: 15). Önleyici bir kontrol faaliyeti olan görevlerin ayrımı ilkesi işletmedeki mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğine ve doğruluğuna, varlıkların korunmasına dolayısıyla iç kontrolün finansal raporlamanın güvenilirliği amacının gerçekleştirilmesine katkı sağlar. Mali bilgilerin güvenilirliğine olan katkısı nedeniyle özellikle mali işlem süreçlerinde görevlerin ayrımı ilkesine uyulup uyulmadığı ya da etkin olup olmadığı iç denetim sürecinde dikkate alınır ve diğer denetim türlerine nazaran finansal denetim kapsamında değerlendirilebilir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2120.A1 ve 2130.A1 standartlarında belirtildiği üzere iç denetim faaliyeti, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini dikkate alarak kurumun yönetim süreçlerinin faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri ve risklere cevap olarak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi, üst yönetime ve denetim komitesine, mali raporların hazırlanmasında kullanılan destekleyici süreçlere ilişkin kontrollerin yeterli bir şekilde tasarlandığı ve etkin bir şekilde uygulandığı konusunda bir güvence verebilmek için gereken prosedürleri uygulamalıdır. İç denetim faaliyetiyle kurumun suiistimallere karşı duyarlılığı ve bu tehlikeleri önlemek veya azaltmak için kullanılan program ve kontrollerin etkinliği değerlendirilir (TİDE, 2008: 349-350). Muhasebe fonksiyonun yürütülmesinde, hata ve hilelerin önüne geçmek amacıyla uygulanan görevler ayrılığı kontrol faaliyetinin yeterli ve etkin olup olmadığı bu kapsamda düşünülebilir.

İç denetçiler denetim planında belirledikleri alanlardaki denetim çalışmalarında bu alanla ilgili genel ve özel kontrol amaçlarını belirlerler (Yılancı, 2006: 121). Bu amaçlar için uygulanması gereken kontrol teknikleri belirlenir. Örneğin satın alma ile ilgili bir kıymet hareketi için; satın alma bölümü personeli, satın alınan malın muhasebe kayıtlarına alınması muhasebe bölümü personeli tarafından, malların korunması ambar bölümü personeli tarafından yapılmalıdır (Güredin, 1994: 179), muhasebe bölümünde alacaklar ana hesabının tutulması görevi ile alacaklar yardımcı hesabının tutulması görevi birbirinden ayrılmış olmalıdır aksi

takdirde karşılaştırma yaparak bir karşıt kontrolün sağlanması olanağı ortadan kalkmış olur (Güredin, 1994: 222). Bu şekilde belirlenen görevler ayrılığı ilkesine ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı, nasıl ve kimin tarafından uygulandığı araştırılır (Kepekçi, 1982: 75). Görevler ayrılığı ilkesinin uygulanmamasından dolayı oluşan boşluk ya da etkin olarak uygulanmamasından dolayı bulunan hatalar denetim raporuna tespit ve konu hakkındaki tavsiyeler ile birlikte yansiyarak üst yönetime raporlanır. Hazırlanan raporda belirlenen öneriler doğrultusunda görevler ayrılığı ilkesini etkin bir şekilde uygulanması sağlanır.

### **2.1.3. İç Denetimin Fiziksel Kontroller Üzerindeki Rolü**

Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2120.A1 ve 2130.A1 standartlarında belirtildiği üzere iç denetim faaliyeti, işletme varlıklarının korunmasını dikkate alarak kurumun yönetim süreçlerinin faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri ve risklere cevap olarak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

İç denetim faaliyeti ile işletmede sistematik ile ilgili kontrollerin tasarımı ve işleyiş etkinliği değerlendirilir (TIDE, 2008: 111). İşletme varlıklarının sistematik edilmesine yönelik kontrollerin tasarımı ve etkinliğinin değerlendirilmesi bu kapsamda düşünülebilir.

İşletme varlıklarının tümünün muhasebe sistemi içerisinde bilançonun aktiflerinde yer alması gerektiğinden ayrıca varlıkların etkili ekonomik kullanımı işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli olması sonucunu doğuracağından varlıklar üzerindeki fiziksel kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığının denetimi finansal ve faaliyet denetimine konu olacaktır.

İç denetimin amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 1994: 15).

İç denetçi öncelikle kurumdaki varlıkların, belgelerin, kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekte var olup olmadığını görerek, sayarak kanıt elde etmeye çalışır (Önder, 2008: 95).

Finansal denetim, hata ve hileleri önleme ve bulma kadar, aktiflerin işletme bünyesinde mevcut olup olmadığını inceleme ile hırsızlık, yangın, yanlış kullanma ve yasal olmayan işlemlerden doğabilecek zararlardan aktiflerin uygun korunup korunmadığını belirleme çalışmalarını içerir (Kepekçi, 1982: 50). Etkin bir iç denetimin varlığı halinde işletmenin varlıkları ve kayıtları yüksek seviyede korunur (Pehlivanlı, 2010: 18).

İşletmede muhasebe işlemlerini veya diğer faaliyetleri ilgilendiren fiziksel kontrol prosedürleri veya iş akış şemaları belirlenebilir. Örneğin muhasebe biriminin fiilen kasasında bulunan kasa mevcudu ile muhasebe kayıtlarında kasa hesabının borç artığının belirli zamanlarda karşılaştırılarak tutanak altına alınması ya da stokların belirli zamanlarda sayımı ile envanter kayıtlarıyla karşılaştırılmasının yapılması ya da ambarlarda saklı malzemelerin ambara giriş ve çıkışlarının düzenlendiği benzeri prosedürler belirlenebilir. Bu tür prosedürler işletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtmasına katkı sağlar. İç denetim faaliyetleri sırasında bu prosedürlere ne kadar uyulduğu denetlenir.

Satılmayacak malın alınması, etkisi olmayan reklamların verilmesi, yetersiz duran varlık harcamaları alanında da alınan yönetim kararları, varlıkların korunması açısından iç denetim birimince değerlendirilmelidir (Önder, 2008: 88).

Faaliyet denetimi sırasında iç denetçilerce, kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek amacıyla, fiziksel kontrollerin ne derece etkin olduğu değerlendirilir. Örneğin hammaddelerin korunduğu yerin rutubetli olmaması, soğuk ortamda muhafaza edilmesi gereken hammaddelerin saklandığı dondurucuların periyodik bakımlarının yapılıp yapılmadığının denetlenmesi. Ayrıca bu varlıkların işletmedeki kullanım amaçlarına uygun kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur.

#### 2.1.4. İç Denetimin Bilgi İşleme Kontrolleri Üzerindeki Rolü

İşletmeler faaliyetleri sırasında üretilen her türlü bilgiyi veriyi bilgisayar ortamında muhafaza edilebildikleri gibi işlemlerine yönelik çeşitli yazılımlar da kullanırlar. Muhasebe kayıtlarının tutulduğu yazılımlar, işletmelerin performans takibi yapabileceği performans ölçümüne ilişkin yazılımlar, stokların takip edildiği yazılımlar, personel özlük haklarının takip edildiği ya da maaş, ikramiyelerin hesaplandığı yazılımlar, bütçe takip sistemleri, e-ticaret uygulamaları örnek olarak verilebilir. Önemli raporlar, dokümanlar bu yazılımlardan elde edilebilir. Yazılımlara veri girişlerinin doğru yapılması, veri girişlerini yapacak personelin yetkilendirilmesi, gerektiğinde bu yazılımların güncellenmesi gibi kontrol faaliyetleri, oluşturulacak raporların güvenilir olmasını sağlayacaktır.

Çok gelişmiş bilgi sistemine sahip işletmelerde birçok işlem kayıtsız ortamda gerçekleştirilmektedir. Örneğin siparişler bilgisayar yardımıyla alınmakta, ödemeler ve tahsilatlar otomatik olarak yapılabilmektedir. Bu tür işletmelerde geleneksel kontrollerin yanı sıra kontrol amaçlı yazılımlardan da yararlanmak zorunludur (Selimoğlu vd., 2009: 114).

Uluslararası İç Denetim Standartları 2130.A1 Kontrol standardında belirtildiği üzere; İç denetim faaliyeti kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirir.

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenirliliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

Buna göre işletme içerisinde kullanılan her türlü bilgi işleme sistemlerine yönelik riskler için uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkin ve yeterli olup olmadığı iç denetim kapsamında denetlenmektedir.

Diğer taraftan iç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2110.A2).



Risk tabanlı denetim yaklaşımına uygun olarak bilişim sistemleri denetimi yürütülürken (Yıldız, 2007: 183);

- Öncelikle incelenen bilişim sisteminden kaynaklanabilecek riskler belirlenir,
- Bu riskleri minimize edecek kontrol mekanizmaları belirlenir,
- Bu kontrol mekanizmalarının kurum tarafından oluşturulup oluşturulmadığı, oluşturulmuş ise etkin çalışıp çalışmadığı incelenir,
- İnceleme sonrası, iç kontrollerdeki zayıflıklar değerlendirilir,
- Elde edilen bulgular belli bir prosedüre göre raporlanır.

Bir işletmede bilgi teknolojisi kullanım düzeyi iç kontrollerin etkinliği ve verimliliğini arttırabilir, bilginin doğruluğu ve zamanlılığına katkı sağlar. Ancak diğer yandan bir takım riskleri de (örneğin sisteme yetkisiz girişler, önemli verilerin kaybolma olasılığı gibi) beraberinde getirir. Dolayısıyla denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını tanınması, bilgi sistemleri risklerinin de neler olabileceğini göz önünde bulundurmasını gerektirir (Selimoğlu vd., 2009: 114). Bilgi sistemlerine yönelik risklerin belirlenip iyi analiz edilerek uygulanmakta olan genel kontrollerin ve uygulama kontrollerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin denetlenmesi gerekmektedir.

Örneğin özel hastanelerde bilişim sistemlerinin yoğun bir şekilde kullanıldığı, hasta kayıtları, muayene, tahlil ve tetkik, faturalandırma gibi birçok faaliyetin bilgisayarlar yazılımları ile yapıldığı göz önüne alındığında kullanılan sistemlerin güvenliğini, yedeklenmesini, kullanıcıların yetkilendirilme düzeylerini belirlemek amacıyla prosedürlerin hazırlanması, yazılım kullanımlarına ilişkin iş akış şemalarının çıkarılması ya da verilerin güncel tutulması (değişen tahlil, muayene ücreti vb.) gerekliliği muhakkaktır. Böyle bir işletmede prosedürlere uygun hareket edilip edilmediğinin ve prosedürlerin işletmenin amaçlara uygun olup olmadığının, riskleri karşılayıp karşılamadığının denetlenmesi oldukça önemlidir.

İşletme yönetimi; işletmede kullanılan bilgi sistemlerine yönelik, bilgi sistemleri yedekleme prosedürü, yazılım kullanım prosedürü, bilgi sistemleri güvenliği prosedürü, bilgi sistemleri yetkilendirme prosedürü gibi prosedürler belirleyebilir. Çalışanların bu prosedürlerin gereklerini yerine getirip getirmediikleri

ya da işlerin prosedürlere uygun yürütülüp yürütülmediği iç denetçiler tarafından denetlenir.

İç denetçiler bilgi sistemlerini incelemelerinde finansal ve diğer faaliyetlerle ilgili kayıtların ve raporların doğru, güvenilir zamanında tam ve yararlı bilgiler içerip içermediğini; kaydetme ve raporlamaya ilişkin kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığını belirlemelidirler (Kepekçi, 1982, 51). Ayrıca iç denetçiler, artık tüm sistemleri ve elektronik güvenliğin düzenlenmesi ve geliştirilmesinde danışman rolü oynamaktadır (Yılcı, 2006: 11).

İç denetim, kullanılmakta olan bilgisayar sisteminin, donanım ve yazılım düzeyinde iç kontrolün etkinliğini sağlamada yetersiz kaldığını saptayarak, bunu üst yönetime raporlayabilir. Böyle bir rapor, üst yönetimin yeni bir bilgisayar sistemi için yatırım kararı alması sonucunu yaratabilir (Erdoğan, 2005: 7).

Günümüzde muhasebe kayıtlarının bilgisayar programları kullanılarak tutulduğu ve yine mizanın, finansal raporların bu programlara girilen veriler kullanılarak hazırlanmış olduğu dikkate alındığında; işletmede kullanılan yazılımın muhasebe standartlarına uygun olması, güvenilir olması, veri girişlerinin personel tarafından dikkatli yapılması, girilen verilerin korunması ayrıca programın standartlardaki değişiklikler karşısında güncellenebiliyor olması, kontrollerin yeterli ya da yetersiz oluşu, finansal raporları dolayısıyla finansal denetimi etkileyecektir.

Finansal denetim sırasında özellikle muhasebe kayıt sistemlerinin güvenliğine yönelik kontrol faaliyetleri ve kullanılan yazılımların muhasebe standartlarına uygunluğu bağımsız denetçiler tarafından da değerlendirilir. Bu nedenle iç denetim faaliyeti sırasında tespit edilen yetersiz ve etkili olmayan kontrollerin iç denetim sonucuna göre revize edilmesi bağımsız denetim faaliyetine de olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Faaliyet denetimi sırasında ise, iç denetçiler ilgili bilgi sistemlerinden alınacak raporlara ihtiyaç duyarlar. Örneğin performansın takip edildiği yazılımdan hedefler ve gerçekleşen durum raporunun alınması gibi. Bu nedenle faaliyet denetimi sırasında kullanılan bilgi sistemlerinin ihtiyaçlara ne derece cevap verdiği hususu da iç denetim sırasında değerlendirilir.

Bilgi sistemlerine yönelik kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi; sistem üzerinden alınacak her türlü raporun güvenilirliğini dolayısıyla denetim sonuçlarını etkileyecektir.

## **2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU AÇISINDAN İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ**

İç denetim faaliyeti; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsar. Her iç denetim faaliyeti ise; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme sürecinden oluşur.

Çalışmanın bu bölümünde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Kanunla ilgili ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çerçevesinde iç denetim sürecinin iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerinden; kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği, bilgi sistemleri kontrolleri üzerindeki rolüne değinilecektir.

### **2.2.1. İç Denetimin Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Üzerindeki Rolü**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36'ncı maddesinde; iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesinin esas olduğu ve kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanacağı ve iç denetimin bu plan ve programa uygun olarak yapılacağı, aynı yönetmeliğin 37'nci maddesine göre; yönetimin, risklerin tanımlanması ve kontrolü için gerekli stratejilerin geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberinde risk esaslı denetim; "İdarelerin faaliyet alanlarına ilişkin risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk

seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca risk esaslı denetimde amacın; denetim kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması ve riskli alanlara yoğunlaşarak yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinlik düzeylerinin artırılmasında yönetime yapılan katkının en üst seviyeye çıkartılmak olduğu ifade edilmiştir.

Anılan rehberin devamında; yönetim tarafından tanımlanan riskler çerçevesinde idarelerin tüm faaliyetleri iç denetim birimlerince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulacağı, risklerin tanımlanması ve kontrolü için yönetimce bir risk yönetimi sürecinin oluşturulmaması veya oluşturulan sürecin etkin olmadığı daha önceki denetimlerde tespit edilmesi halinde risk tanımlaması çalışmaları iç denetim birimlerince yapılabileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınarak hazırlanmış olan Kamu İç Denetim Standartlarında nitelik standartlarına ve çalışma standartlarına yer verilmiştir. İç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin sahip olması gereken özellikler nitelik standartlarında, iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yönelik standartlar çalışma standartlarında açıklanmıştır.

Buna göre “Azami Mesleki Özen ve Dikkat”in düzenlendiği standartlardan 1220.G1 alt standardına göre, iç denetçiler, “Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve yeterliliği” hususunu göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır.

Planlama standartlarından 2010 standardına göre, “İç denetim yöneticisi, idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.” 2010.D1 standardında belirtildiği üzere “İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, talep edilen

danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, iç denetim planına dahil edilmek zorundadır.”

Diğer taraftan; iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, görev, yetki ve sorumlulukları ve planın uygulama sonuçlarını üst yönetici ile bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana dönemsel raporlar halinde sunmak zorundadır. Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst düzey yöneticiler ve üst yöneticinin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır (Kamu İç Denetim Standartları: 2060).

İşin niteliği (2100) standardında belirtildiği üzere; “İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.”

2120.G1 risk yönetimi standardı ile 2120.G1 kontrol standardı birlikte değerlendirildiğinde;

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususlar çerçevesinde, idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri ve risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirmek zorundadır.

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Mevzuat, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

Görüldüğü üzere “iç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı (Kamu İç Denetim Standartları: 2130)” olacaktır.

İç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını içeren çalışma planları hazırlarken “Kamu İç Kontrol Standartlarına kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiğini (Kamu İç Denetim Standartları: 2201)” dikkate almak zorundadır.

Kurumsal Risk Yönetim Sürecinin oluşturulmasında ya da kurum iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere hazırlanacak eylem planı hazırlık çalışmalarında iç denetçilerden danışmanlık hizmeti talep edilebilir.

Bu durumda “iç denetim yöneticisi, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, talep edilen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, iç denetim planına dâhil edilmek zorundadır (Kamu İç Denetim Standartları: 2010.D1).”

Devam eden standartlarda;

İç denetçilerin, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla ilişkili riskleri değerlendirmek ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmak zorunda (Kamu İç Denetim Standartları: 2120.D1) oldukları,

Danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmaları (Kamu İç Denetim Standartları: 2120.D2) gerektiği,

Risk yönetimi süreçlerinin kurulmasında veya geliştirilmesinde yönetime danışmanlık hizmeti verirken, “riskleri fiilen yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmaları (Kamu İç Denetim Standartları: 2120.D3),

Danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, idarenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanma zorunda (Kamu İç Denetim Standartları: 2130.D1) oldukları,

Danışmanlık görevi amaçlarının belirlenmesinde, ilgili yöneticiyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin de göz önünde bulundurulması (Kamu İç Denetim Standartları: 2210.D1),

Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görev amaçlarıyla uyumlu bir şekilde önemli kontroller ve kontrol zaafiyetleri konusunda dikkatli olmaları (Kamu İç Denetim Standartları: 2220.D2) gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca iç denetçiler tarafından “danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere bildirilmek zorundadırlar (Kamu İç Denetim Standartları: 2440.D2).”

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere; denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu aşamada mevcut kontroller de araştırılır ve elde edilen veriler yardımıyla potansiyel sorunlu alanlar belirlenir ve potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontroller değerlendirilir.

Anılan rehberde göre; “Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra, bunların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; potansiyel sorunlu alanlar (birim veya süreç), bu alanlara ilişkin yapısal (doğal) riskler, bu risklere karşı mevcut kontroller, bu kontroller sonrası bakiye riskler ve bu çerçevede her bir riske ilişkin nihai değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “Risk Kontrol Matrisi” hazırlanır” ve denetlenen birim ya da süreçle ilgili olarak uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini belirlemek üzere uygulanacak denetim testlerine karar verilir. İdarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığı test edilir.”

Raporlama aşamasında; uygulanan kontrollerle ilgili olarak; yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği değerlendirilerek, birim veya sürecin güçlü yönlerine nihai denetim raporunda yer verilir.

Görüldüğü üzere iç denetimin planlama aşamasında; risk değerlendirilmesi yapılarak en riskli alanların denetime öncelikle konu edildiği, yürütme aşamasında ise; denetime konu faaliyet ve faaliyetin yerine getirilmesi sırasında uygulanan iş süreçlerinde risklerin ve riskler karşısında mevcut kontrollerin neler olduğu ön çalışma ve bireysel çalışma planı hazırlık aşamasında, belirtilen kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı, yeterli ve etkin olup olmadığı ise saha çalışması sırasında denetim testleriyle ölçülür. Uygulanan kontrollerin yerinde ve etkin olmadığı

tespiti halinde konu ile ilgili önerilerini içeren taslak denetim raporu hazırlanır. Denetime konu birim tarafından verilen cevaplar değerlendirilir ve aksaklıkların giderilmesi bir eylem planına bağlanır ve nihai denetim raporu hazırlanarak üst yönetime raporlanır. İzleme fonksiyonu ile önerilen kontrol faaliyetlerinin yerine getirilip getirilmediği iç denetim birimince izlenir.

İç denetim faaliyeti yukarıda bahsedildiği üzere riskli görülen bir faaliyet için uygulanan kontrollerin yeterlilik ve etkinliğini belirlemek için olabileceği gibi kurumun risk yönetim süreci de iç denetime konu olabilir.

Örneğin; İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanan 2011- 2013 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinde; idarelerin iç kontrol eylem planları çerçevesinde oluşturdukları risk yönetim süreçlerinin denetim planlamalarında öncelikle ele alınması öngörülmüştür.

Kurumsal risk yönetim sürecinin denetim kapsamına alınması halinde; risk yönetim süreci adımlarından biri olan riske cevap verme yönteminin belirlenmesi aşamasında, kontrol edilmesine karar verilen riskler karşısında alınması öngörülen önleyici, tespit edici, yönlendirici, düzeltici, işlem öncesi, işlem sonrası, süreç kontrolleri, varlıkların güvenliğinin sağlanmasına yönelik kontroller ve bu kontrollerin fayda-maliyet analizi değerlendirilebilir.

İç denetim uygulamalarının tümü planlama, yürütme, raporlama ve izleme aşamalarını içerir. Bu nedenle yapılacak olan; sistem, mali, performans, bilgi teknolojileri, uygunluk denetimleri risk odaklı gerçekleştirildiğinden ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmenin iç denetimin amaçlarından biri olduğu dikkate alındığında iç denetim sürecinin iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetleri standartlarından olan “kontrol stratejileri ve yöntemleri” üzerinde birebir etkisi olduğu söylenebilir.



### 2.2.2. İç Denetimin Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Üzerindeki Rolü

Kamu İç Denetim Standartlarından 2120.G1 ve 2130.G1 birlikte değerlendirildiğinde iç denetim faaliyeti, idare faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, idare tarafından yayımlanmış prosedürlere uyum hususunu dikkate alarak; idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirerek mevcut kontrollerin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirir.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği üzere denetimin yürütülmesi aşamasında; iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgilerin toplanmasına yönelik ön araştırma yaparken denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler, iş akış süreçlerini elde eder.

Rehberin devam eden bölümünde; potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinde denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasının gerektiği ve bu aşamada, iş süreçlerini görsel hale getirmeyi sağlayacak iş akış şemaları kullanılabilmesi, daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığının araştırılacağı, risklerin varlığına ilişkin bazı göstergelerin arasında;

- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,

- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler, sayılmıştır.

İç denetimin gerçekleştirilmesi sırasında idarece var olduğu belirtilen kontrollerin yerine getirilip getirilmediği süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenir. Bu durumda idare tarafından uygulamaya konulan iş akış şemalarına uygun olarak faaliyetlerin yürütülüp yürütülmediği de ortaya çıkacaktır.

Denetimin gerçekleştirilmesi safhasında örnekleme yolunun seçilmesi halinde “kurumun prosedürlerinde yapılan değişiklikler” örneklemin beklenen hatası belirlenirken dikkate alınır.

Rehberde belirtildiği gibi; sistem denetiminde “riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşaması sistem denetiminde en kritik aşamadır.”

ve “Kontroller üst ve orta/alt olarak 2 ayrı düzeyde ele alınabilir. Üst düzey kontroller, idare düzeyinde belirlenen ve uygulanan kontrollerdir. Orta ve alt düzeydeki kontroller ise birim/süreç bazında tasarlanan ve uygulanan kontrollerdir” ve prosedürler üst düzey kontroller arasında sayılmıştır. “Üst düzey kontroller, orta ve alt düzeydeki kontrollerin işleyişini de etkilediğinden, denetçi ilk olarak üst düzey kontrollerin işleyişini incelemeli, daha sonra orta ve alt düzey kontrolleri değerlendirmelidir.”

Rehberde; uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler arasında; yönetim tarafından belirlenen yönergeler, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönetim tarafından alınan kararlar sayılmıştır. Ayrıca uygunluk denetimi sonucunda birimin iç kontrolünün değerlendirileceği ve bu çerçevede, iç kontrollerin mevzuata ve ilgili diğer düzenlemelere uyumu sağlamadaki başarısının ortaya konulacağı belirtilmiştir.

Rehberin mali denetime ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde mali denetimde Sayıştay tarafından yayımlanan Mali Denetim Rehberinden yararlanılabileceği ifade edilmiştir. Sayıştay tarafından; uluslararası denetim standartları dikkate alınarak uygunluk denetimi ile mali denetimin birlikte yürütülmesi esasına göre tasarlanarak hazırlanan Düzenlilik Denetim Rehberi yayımlanmıştır. Buna göre Düzenlilik Denetim Rehberinde; denetim öncesinde kurum içi yayınlanmış prosedürler, genelgeler ve talimatlar dikkate alınarak, kurumca belirlenmiş kontrollerin neler olduğu ve bunların ne derece uygulandığının tespit edilmesi gerektiği belirtilmiş ve mali kontrollerin kurumun uygun muhasebe kayıtlarını tutması, varlıklarını koruması, yolsuzlukları önlemesi ve ortaya çıkarmasına yönelik olan kontrol prosedürlerini içerdiği ifade edilmiştir.

Bu ifadeden anlaşıldığı gibi; idare tarafından hazırlanarak yürürlüğe konulmuş olan kurum faaliyetlerini ve mali karar ve işlemlerini ilgilendiren prosedürler, yönergeler, genelgeler, talimatlar iç denetimin yürütülmesi aşamasında gerek ön çalışma safhasında, gerekse saha çalışması sırasında yararlanılan önemli argümanlardır.

Diğer taraftan; denetim uygulamalarından sistem denetimi sırasında riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında prosedürler üst düzey kontroller olarak ele alınıp prosedürlerin işleyişi incelenmektedir.

Uygunluk denetiminde; prosedürler ve yönetim tarafından yürürlüğe konulan diğer düzenlemeler, denetim bulgusuna ilişkin olması gereken durumu veya uyulması gereken kuralı ifade eden denetim kriteri olarak kabul edilmektedir.

Mali denetim sürecinde ise kurumun uygun muhasebe kayıtlarını tutması, varlıklarını koruması, yolsuzlukları önlemesi ve ortaya çıkarmasına yönelik kontrol prosedürleri mali kontrol olarak değerlendirilmekte ve saha çalışmasında denetim testlerine konu olmaktadır.

Kurumda yürürlüğe konulmuş ancak güncel, kapsamlı, mevzuata uygun olmayan ve personel tarafından anlaşılmayan, ulaşılır olmayan düzenlemeler, prosedürler, kendilerinden beklenen faydayı sağlamayacak ve ilgili olduğu faaliyet ve işlemlerdeki zayıflıkları önleyemeyecektir.

### **2.2.3. İç Denetimin Görevler Ayrılığı Üzerindeki Rolü**

Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğünde görevler ayrılığı ilkesi; “Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerinin personel arasında paylaştırılmasıdır. Bu ilkenin uygulanması için her faaliyet, mali karar veya işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Gerek fiziki varlıkların korunmasında, gerek mali işlemleri ilgilendiren süreçlerde, gerekse bilgi sistemlerinin kontrolünde ve diğer faaliyetlerde uygulanacak olan görevler ayrılığı ilkesi önleyici bir kontrol faaliyetidir.

Kamu İç Denetim Rehberine istinaden denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında Potansiyel Sorunlu Alanların belirlenmesi sırasında temel süreçlerdeki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekmektedir ayrıca temel

süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılırken “Konu, kişi ve birimler itibarıyla uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapıları” risk göstergesi olarak değerlendirilmektedir.

Rehberde belirtildiği gibi sistem denetiminde riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında iş akış şemalarından yararlanılabilmektedir. Sistemin tanınmasında ve sınırların belirlenmesinde de kullanılan iş akış şemaları görevler ayrılığı ilkesine uyulmayan durumların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur. Ayrıca sistem denetiminde görevler ayrılığı orta ve alt düzey kontroller arasında sayılmıştır.

Sistem denetiminde denetlenen birimin Kamu İç Kontrol Standartlarında belirlenen standartlara uyumlu bir şekilde faaliyetlerini yürütüp yürütmediği incelendiğinden, görevler ayrılığı ilkesine uyum için yönetim tarafından yapılanlar değerlendirilecek ve görevler ayrılığı ilkesine uygun olmayan iş süreçleri ve görev dağılımları denetim bulguları içerisinde yer alacaktır.

Görevler ayrılığı ilkesi ile faaliyetlerin yürütülmesi sırasında karşılaşılabilecek hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak amaçlandığından her bir denetim uygulamasının yürütülmesi sırasında yapılan potansiyel riskli alanların belirlenmesinde değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

#### **2.2.4. İç Denetimin Hiyerarşik Kontroller Üzerindeki Rolü**

Kamu İç Denetim Rehberine göre denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında Potansiyel Sorunlu Alanların belirlenmesi sırasında temel süreçlerdeki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekmektedir ayrıca temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılırken “Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği” risk göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Anılan risk hiyerarşik kontrollerin yetersizliği olarak değerlendirilebileceği gibi yine rehberde sayılan ve aşağıda belirtilen risk göstergeleri de etkili hiyerarşik kontrollerin gereğine işaret etmektedir.

- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,
- Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,
- Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,
- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler.

Diğer taraftan sistem denetimi sırasında birimin iç kontrolleri değerlendirildiğinden denetime konu birimde hiyerarşik kontrollerin sağlanması için düzenlemelerin yapıp yapılmadığı tespit edilir. Herhangi bir düzenleme varsa etkin olup olmadığı incelenir. Düzenleme yapılmamışsa denetim raporuyla eylem planına bağlanır ve izlenir.

Ayrıca yönetim tarafından yetki, paraf, imza ve onay mercilerini gösterir prosedür, yönerge, iç genelge gibi düzenlemelerin yapılmış olması halinde uygunluk denetiminde bu düzenlemeler denetim kriteri olarak değerlendirilebilir.

### **2.5.5. İç Denetimin Faaliyetlerin Sürekliliği Üzerindeki Rolü**

Kamu hizmetlerinin genel ilkelerinden süreklilik ilkesine göre kamu hizmetlerinin toplumun ortak gereksinimlerini karşılamaya yönelik hizmetler olmaları nedeniyle, sürekli ve düzenli bir biçimde görülmeleri gerekir (Gözübüyük vd., 2011: 591).

Kamu İç Denetim Rehberinde belirtildiği gibi denetimin yürütülmesi aşamasında potansiyel riskli alanlar belirlenirken temel iş süreçlerindeki risklerin tespiti sırasında “Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler” risk göstergesi olarak değerlendirilmiştir. Bu göstergelerin faaliyetlerin sürekliliğine olumsuz yönde etkisi olduğundan bahsedilebilir.

Sistem denetiminde iç kontrol sisteminin tümü değerlendirildiğinden Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gereği faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik

düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı yapıldıysa etkili bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı sistem denetiminde incelenebilir. Ayrıca konu ile ilgili olarak yürürlüğe konulmuş bir düzenleme var ise, örneğin iş sürekliliği planı, uygunluk denetiminde söz konusu düzenlemeler denetim kriteri olarak alınabilir.

Kamu hizmetlerinde e-devlet uygulamalarındaki artış, hizmetlerin kesintisiz bir şekilde yürütülmesini temin etmek üzere, bilgi sistemlerinin sürekliliğine ilişkin kontrolleri ve bu kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğinin denetimini daha önemli ve öncelikli hale getirmiştir.

Bu nedenle faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik olarak bilgi sistemleri üzerinde alınan kontrol önlemlerinin etkili ve yeterli olup olmadığı bilgi teknolojilerine ilişkin denetimin yürütülmesi sırasında test edilmesi gerekmektedir.

Faaliyetlerin yürütülmesi sırasında yaşanacak bir aksama kurumun performans hedeflerine de olumsuz yönde etki edeceğinden performans denetimi sırasında faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik önlemlerin alınıp alınmadığı incelenebilir.

Kamu İç Denetim Standartlarında; “Standartlarda öngörülmeyen durumlarda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir”. IIA’nın belirlemiş olduğu İş Devamlılığı Sürecinde İç Denetçinin Rolüne ilişkin uygulama önerisinde ise, iç denetim faaliyeti, kurumun iş sürekliliğine yönelik kontrollerinin ve zarar azaltıcı tedbirlerinin iyileştirilmesi gereken yönlerini tespit etmesi ve kurumun iş devamlılığı planını geliştirici tavsiyelerde bulunması gerektiği önerilmiştir.

### **2.2.6. İç Denetimin Bilgi Sistemleri Kontrolleri Üzerindeki Rolü**

Bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim ve internetin yaşamın her alanında yer alması özel sektör faaliyetlerine olduğu gibi kamu sektörü faaliyetlerine de yansımıştır. Kamu kurumları yürütmekle yükümlü oldukları hizmetlerini bilişim sistemlerini kullanarak daha kısa sürede verimli bir şekilde yerine getirmektedirler.

Diğer taraftan kamu hizmetlerinden yararlananlar da bazı yükümlülüklerini ilgili kamu kurumlarının bilişim sistemleri vasıtasıyla yerine getirmektedirler. Sosyal Güvenlik Kurumunun E-Bildirge Sistemi, Kesenek Bilgi Sistemi, E-Eczane, E-Optik Sistemleri, Gelir İdaresi Başkanlığının İnternet Vergi Dairesi Sistemi, Adalet Bakanlığının Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), Milli Eğitim Bakanlığının E-Okul bilgi sistemi, Maliye Bakanlığının Say2000i, E-Bütçe, SGB.net uygulamaları ayrıca kurumlar içerisinde kullanılan evrak takip sistemleri, personel özlük sistemleri, kurumsal performans takip sistemleri ve benzeri uygulamalar örnek olarak gösterilebilir.

Kamu kurumlarının gerek kurum içerisinde kullandıkları yönetim bilgi sistemleri, gerekse e-devlet kapsamında kullanılan sistemler göz önüne alındığında bu sistemlerden üretilen ya da bu sistemlerde saklanan bilgilerin güvenilirliğini, gizliliğini ayrıca sistemlerin erişilebilirliğini ve sürekliliğini sağlamak, garanti altına almak önemli hale gelmiştir. Aksi halde kurumların bir takım risklerle karşı karşıya kalmaları söz konusudur.

Bilişim sistemlerine yönelik risklerin bir kısmı şunlardır (GAO, 2009, Akt: Yıldız, 2010: 118):

- Harcamalar veya gelirler gibi kamu kaynaklarına ilişkin bilgiler kaybolabilir veya çalınabilir,
- Bilişim kaynakları, başkalarına saldırı başlatmak da dahil olmak üzere yasa dışı amaçlar için kullanılabilir,
- Hassas bilgiler olarak kabul edilen, sosyal güvenlik kayıtları, sağlık kayıtları ve diğer kişisel bilgiler ile iş bilgileri, uygun olmayan şekilde, silinebilir, okunabilir, kopyalanabilir, açıklanabilir, başka hususlar eklenebilir,
- Veya casusluk, kimlik hırsızlığı veya diğer suç türleri gibi amaçlar için değiştirilebilir,
- Ulusal savunma ve acil hizmetler gibi kritik faaliyetler engellenebilir,
- Sahtecilik ve bozma amaçlı olarak veriler değiştirilebilir veya ortadan kaldırılabilir,
- Kurum faaliyetleri sürdürülemez, sorumluluklar yerine getirilemez ve itibar kaybı yaşanabilir.

Bu nedenle idarelerin bilgi sistemlerine yönelik risklere karşı önleyici kontroller geliştirmeleri gerekmektedir.

İdarenin bilgi sistemlerine ilişkin risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliği ve etkililiği iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir.

Kamu İç Denetim Standartlarının 2120.G1 ve 2130.G1 standartları birlikte değerlendirildiğinde iç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak; idarenin bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri ve bu risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirmek zorundadır.

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Mevzuat, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

Kamu İç Denetim Rehberinde yer aldığı gibi; denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirir.

Ayrıca Kamu İç Denetim Standartlarının 2110.A2 nolu standardına göre “İç denetim faaliyeti, idarenin bilgi teknolojileri yönetişiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.”

Temel düzeyde bilişim sistemleri kontrolleri şu başlıklar halinde incelenebilir:1

- Politika ve Strateji Kontrolleri: Politika ve strateji kontrollerinin incelenme amacı, güvenli ve yeterli bir bilişim ortamının oluşturulması için yönetimde belirlenen veya onaylanan uygun politika ve prosedürlerin var olup olmadığının değerlendirilmesidir.

- Yazılım Geliştirme ve Değişim Yönetimi Kontrolleri: Yazılım geliştirme ve değişim kontrollerinin incelenme amacı, bilişim sistemlerini güncelleyen kurumların

---

1) T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanan Düzenlilik Denetimi Rehberi, Versiyon No: 2011/1, Versiyon Tarihi: Haziran 2011, (Sayfa no: 84-86), <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.asp>, Erişim tarihi: 22.11.2012



tüm sistem ve program değişikliklerinin doğru, yerinde ve belgeye dayandırılmasını, test edilmesini ve değişikliklere ilişkin tüm denetim izlerinin korunmasını sağlayıp sağlamadıklarını belirlemek için gerekli olan yönetim kontrollerini değerlendirmektir.

- Fiziksel ve Çevresel Kontroller: Fiziksel ve çevresel kontrollerin incelenme amacı, kurum tarafından, bilişim sistemlerine yetkisiz erişimi engelleyecek ve kurum varlıklarını fiziksel ve çevresel her türlü tehlikeye karşı koruyup sürekliliğini sağlayacak tedbirlerin alınıp alınmadığını değerlendirmektir.

- Mantıksal Erişim Kontrolleri: Mantıksal erişim kontrollerinin incelenme amacı, sistemi, mali uygulamaları ve öncelikli veri dosyalarını yetkisiz erişim, değiştirme veya silme girişimlerine karşı koruyacak mekanizmaların oluşturulup oluşturulmadığının değerlendirilmesidir.

Bilgi teknolojileri denetimi uygulaması kapsamında iç denetimin planlanması, yürütülmesi, raporlanması süreçlerinde uygulanan kontrollerin bahsedilen aşamalarda ne şekilde göz önüne alındığı aşağıda yer alan Tablo 1’de özet olarak belirtilmiştir.

**Tablo 1:** Bilgi Teknolojileri Denetimi Planlama, Yürütme, Raporlama Aşamaları

Aşamalar	Açıklama
Planlama	Bu safhada denetçi kurumsal anlayış, kurumun organizasyon yapısı ve işlemleri hakkında anlayış kazanmasında kolaylık sağlar. Bilgi teknolojileri denetçisi, ilgili işlemleri ve kontrolleri ve ilgili riskleri, doğal bilgi teknoloji risklerini de göz önünde tutarak işletmenin bilişim sistemlerinin anlaşılmasını sağlar. Bu anlayışla bilgi teknolojileri denetçisi, kontrol çevresini ölçer ve başlangıç risk değerlendirmesi yapar.
Doğrulama ve test	Denetimin bu aşamasında bilgi teknolojileri denetçisi kontrol politikaları, prosedürler, performans ve kontrol faaliyetlerinin testleri hakkında detaylı bilgi sağlar. Bu testin amacı kontrollerin etkin faaliyet olup olmadığını belirlemektir. Genel kontrollerin yanı sıra uygulama kontrolleri de bilgisayara işlenmiş kritik dataların gizliliğini, bütünlüğünü, kullanılabilirliğini ve güvenliğini sağlamak için etkin olmalıdır.
Raporlama	Raporlama safhası boyunca bilgi teknolojileri denetçisi, sonuçları düzenler ve haberleşmek amacıyla (yetkili birimlerle paylaşmak amacıyla) denetimin amaçları, denetimin kapsamı, kabul görmüş metodolojisi ve bulgular, sonuçlar ve önerileri içeren bir rapor düzenler.

**Kaynak:** IT AUDİT MANUAL (ASOSAI) T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu resmi web sayfası- erişim tarihi: 20.11.2012  
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/ITAuditManualASOSAI.aspx>

Kamu İç Denetim Standartlarının Nitelik Standartlarından Yetkinliği açıklayan 1210.G3 alt standardında belirtildiği üzere “İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır.” Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenemeyeceği ifade edilmiştir.

“İç denetçinin bilgi teknolojileri kontrollerindeki rolü, sağlam bir kavramsal anlayışla başlar, risk ve kontrol değerlendirmelerinin sonuçlarıyla zirveye ulaşır. İç denetim birimi kontroller ile ilgili sorumlulukları bulunan kişilerle önemli bir

etkileşim içindedir ve yeni teknolojiler ortaya çıktıkça ve kurumun fırsatları, kullanım amaçları, bağımlılıkları, stratejileri, riskleri ve gereksinimleri değiştikçe sürekli ve kesintisiz öğrenmesi ve yeniden değerlendirme yapması gerekir.”<sup>2</sup>

Kurumda kullanılmakta olan bilgi sistemlerinin, sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetimi birebir bilgi teknolojileri denetim faaliyetinin konusu olmakla birlikte sistem denetimi ile denetlenecek birimin iç kontrolleri değerlendirildiğinden denetime konu birimde ya da denetime konu faaliyetin yürütülmesi sırasında kullanılan, bilgi sistemlerine yönelik kontrol faaliyetlerinin; Kamu İç Kontrol Standartlarından bilgi sistemleri kontrolleri standartlarıyla uyumunu sağlamak üzere birimlerde yapılan düzenlemelerde değerlendirilebilir.

Kanunun 64’üncü maddesiyle iç denetçilere “Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak” görevi verilmiştir. Performans denetimi ile yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşmalarındaki ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bilgi sistemlerinin maliyetlerinin yüksek olduğu göz önüne alındığında, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında kullanılan bilgi sistemlerinin kurum hedeflerine ve performansına katkısı ile maliyeti, performans denetimi sırasında kıyaslanarak değerlendirilebilir. Ayrıca faaliyetlerin yürütülmesi sırasında kullanılan bilgi sistemlerinin sürekliliği, işlevselliği kurum performansını etkileyeceğinden bu sistemlere yönelik genel kontroller ve uygulama kontrollerinin etkinliği ve maliyeti performans denetimi sırasında değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

Kurumun mali işlemlerinin yürütülmesi sırasında kullanılan bilgi sistemlerine yönelik kontrollerin etkinliği ve yeterliliği mali denetim sırasında değerlendirilir.

---

2) BT Denetim Rehberi (IIA), Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü resmi web sayfası, <http://denetim.bumko.gov.tr/TR,2349/yayin-dokuman.html>, erişim tarihi: 22.11.2012.

### 2.3. Değerlendirme

Kanunun 63'üncü maddesinde; iç denetim faaliyetinin genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği, 64'üncü maddesinde; iç denetçinin görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getireceği belirtilmiştir. Bunun üzerine İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiştir. Ayrıca standartlarda öngörülmeyen durumlarda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmiştir.

Diğer taraftan Kanunda yapılan iç kontrol tanımı, COSO tarafından yapılan uluslararası kabul görmüş iç kontrol tanımı ile uyumlu olmakla birlikte Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir. Ayrıca Kanunda yapılan iç kontrol tanımında, iç denetimin iç kontrolün bir parçası olduğu vurgulanmıştır.

Görüldüğü üzere kamu sektörü iç denetim ve iç kontrol düzenlemelerinin kaynağını özel sektör iç denetim ve iç kontrol düzenlemeleri oluşturmaktadır.

IIA ve Kamu İç Denetim Standartlarının 2201 nolu standardı planlamada dikkate alınması gereken hususları düzenlemiş olup iç denetimin planlama aşamasında kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğinin dikkate alınması gerektiği;

Uluslararası İç Denetim Standartlarında; "İlgili bir kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği",

Kamu İç Denetim Standartlarında "Kamu İç Kontrol Standartlarına kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği" şeklinde ifade edilmiştir.

Bununla birlikte IIA, mevcut en etkili iç kontrol kaynağının Treadway Komisyonu'nun Sponsor Kurumlar Kurulu'nun (COSO) 1992 ve 1994 yıllarında yayınladığı “*İç Kontrol -Bütünleşik Çerçeve*” isimli rapor olduğuna inanmaktadır (TİDE, 2008: 346).

Yukarıda açıklandığı gibi iç denetim sürecinin ilk aşaması olan planlama aşamasında kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğinin kıyaslanacağı bir kontrol çerçevesi veya modeli belirlenmiştir. Uluslararası İç Denetim Standartlarında kontrol çerçevesi olarak COSO modelinin alınması öngörülürken Kamu İç Denetim Standartlarında Kamu İç Kontrol Standartları ile kıyaslama yapılacağı belirtilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetim alanı başlıklı 7’nci maddesinin birinci bendinde kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesinin iç denetim alanı içerisinde olduğu, yine aynı yönetmeliğin iç kontrolle ilişki başlıklı 11’inci maddesinin birinci bendinde iç denetimin, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlayacağı, değerlendirmeler yapacağı ve önerilerde bulunacağı belirtilmiştir.

Kamu sektöründe uygulanmakta olan iç denetim faaliyeti; özel sektör uygulamalarına paralel olarak kurumdaki kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

İç kontrolün bileşenleri dolayısıyla bileşenlerden “kontrol faaliyetleri” nin etkinliği ve yeterliliğinin denetimi özel sektör uygulamalarına paralel olarak kamu iç denetiminin alanı içerisinde yer almaktadır. Ayrıca kurumlarda faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek riskler karşısında önleyici, düzeltici, yönlendirici, denetleyici (tespit edici) roller üstlenen kontrol faaliyetlerinin iç denetimle ilişkisi özel sektör uygulamalarıyla benzerdir. Her bir kontrol faaliyeti standardı ile iç denetim ilişkisini kıyaslamamız halinde;

a) Kontrol stratejileri ve yöntemleri; Kamu İç Kontrol Standartlarında COSO’nun kontrol faaliyetlerinden farklı olarak amaç ve hedeflere yönelik risklerin kontrol altına alınması yolunun seçilmesi halinde alınacak kontrol önlemleri, kontrol

stratejileri ve yöntemleri standardı altında genel olarak düzenlenmiştir. Kamu iç denetim faaliyeti uygulaması özel sektör uygulamalarına paralel olarak risk esaslı yürütülmektedir. Bu nedenle riskler karşısında mevcut kontrol önlemleri iç denetimin planlama aşamasından başlamak üzere her aşamasında iç denetim faaliyeti ile ilişki içindedir. İç denetimin temel amaçlarından birinin de kontrollerin geliştirilmesine katkı sağlamak olduğu düşünüldüğünde kamu sektörü iç denetim faaliyetinin kontrol strateji ve yöntemleri üzerindeki rolü özel sektör uygulamalarıyla aynıdır denilebilir.

Diğer taraftan; kontrol stratejileri ve yöntemleri standardı altında belirlenen genel şartlardan “Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.” ifadesi COSO’nun kontrol faaliyetlerinden fiziksel kontroller ile aynı amacı taşımaktadır. Kamu iç denetiminin amaçlarından biride özel sektör iç denetim faaliyeti ile paralel olarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığı, varlıkların korunduğu konularında yönetime güvence vermektir. Dolayısıyla varlıkların kontrol ve güvenliklerinin sağlanmasına yönelik kontrol faaliyetleri üzerinde kamu iç denetim faaliyetinin özel sektör uygulamalarıyla aynı şekilde etkisi bulunmaktadır.

b) Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi; COSO’ya göre kontrol faaliyetleri; ne yapılması gerektiğini anlatan politikalardan ve bu politikayı etkileyecek prosedürlerden oluşmaktadır. Başka bir anlatımla her kontrol faaliyeti kendi içinde kontrol faaliyetlerinin nasıl yapılması gerektiğini açıklayan prosedürleri barındırır. Bu nedenle COSO’ya göre kontrol faaliyetleri sınıflandırmasında politika ve prosedürler ayrı bir başlık altında sınıflandırılmamıştır. Kamu İç Kontrol Standartlarında ise COSO düzenlemelerinden farklı olarak prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, kontrol faaliyeti bileşeni altında ayrı bir standart olarak sınıflandırılmıştır. Her ne kadar sınıflandırmada anlatıldığı şekilde bir farklılık olsa da faaliyetlerin; kurum içinde üst yönetim tarafından belirlenmiş düzenlemelere, prosedürlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediği ya da iş süreçlerinde gerçekleştirilen kontrollerin belirlenmiş prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, özel sektör iç denetim uygulamalarında olduğu gibi kamuda uygulanmakta olan iç denetim faaliyetiyle değerlendirilmektedir.

c) Görevler ayrılığı; Kamu İç Kontrol Standartlarında görevler ayrılığı standardı ve genel şartları ile COSO'nun görevler ayrılığı ilkesine paralel olarak kurumdaki hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük, yolsuzlukların önüne geçmek amaçlanmıştır. Görevler ayrılığı ağırlıklı olarak mali/finansal denetim uygulamasına konu olmakla birlikte, Kamu İç Kontrol Standartlarında kurumun diğer faaliyetlerinde de görevler ayrılığı standart ve genel şartlarının uygulanması gerektiği öngörüldüğünden, denetim konusuna göre diğer denetim uygulamalarında da görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığı değerlendirilebilir. Bu nedenlerden dolayı kamu iç denetim faaliyetinin görevler ayrılığı ilkesi ile etkileşimi özel sektör uygulamaları ile benzerlik taşımaktadır.

d) Hiyerarşik kontroller; Kamu İç Kontrol Standartlarında COSO'nun kontrol faaliyetleri sınıflandırmasından farklı olarak hiyerarşik kontroller ayrı bir standart altında yer almıştır. COSO'nun kontrol faaliyetlerinden performans değerlendirmesi kapsamında açıklanan üst düzey yönetim kontrolleri, müdürlerin iş süreçleri kontrolleri başka bir ifadeyle fonksiyonel yönetim veya faaliyet yönetimi kontrolleri "hiyerarşik kontroller" standardı ile aynı amaçları taşımaktadır. İç denetim faaliyeti sırasında temel süreçler ve bu süreçlerdeki görevliler, görevlilerin rolleri ve her bir süreç adımında uygulanmakta olan kontrollerin tespiti ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İş süreçlerinin tesis edilecek bir işlemin başlaması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması aşamalarının tümünü içerdiği göz önüne alındığında iş süreçleri aşamalarında var olduğu belirtilen kontrollerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği iç denetim faaliyeti ile değerlendirilebilir.

e) Faaliyetlerin sürekliliği; iş sürekliliğini sağlamak üzere oluşturulan kontroller COSO'ya göre kontrol faaliyetleri sınıflamasında performans değerlendirmesi kapsamında açıklanmıştır. Kamu İç Kontrol Standartlarında ayrı bir standart altında yer verilen faaliyetlerin sürekliliği standardı ve genel şartları ile 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 önlemlerin alınması gerektiği belirtilmiştir. Kamu iç denetim faaliyeti özel sektör uygulamalarıyla paralel

olarak faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik kontrollerinin ve tedbirlerinin iyileştirilmesi gereken yönlerini tespit etmeli ve geliştirici tavsiyelerde bulunmalıdır.

f) Bilgi sistemleri kontrolleri; Kamu İç Kontrol Standartlarında bilgi sistemleri kontrolleri standardı ve genel şartları ile COSO'nun bilgi işleme kontrolleri ilkesine paralel olarak kurumda kullanılmakta olan bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak amaçlanmıştır. İç denetimin bilgi sistemleri kontrollerinin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirme konusunda kamu iç denetim standartları ile uluslararası iç denetim standartları aynı düzenlemeleri içermektedir. Dolayısıyla kamu iç denetim faaliyetinin bilgi sistemleri üzerindeki rolü özel sektör uygulamalarıyla aynıdır denilebilir.

Kamu sektörü uygulamalarında iç denetim ve iç kontrolün kontrol faaliyetleri; özel sektör uygulamalarına paralel olarak, iç denetimin tüm aşamalarında, çeşitli şekillerde etkileşim içindedir. Bunları özetlemek gerekirse;

-İç denetimin planlanması aşamasında kontrolsüz faaliyet ve alanlar riskli kabul edilerek denetime konu olmaktadır. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin denetim planlarının kapsamını etkilediği söylenebilir.

-Ön çalışma ve bireysel çalışma planı hazırlama aşamasında denetime konu süreçler üzerinde gerçekleştirilen kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgiler toplanır ve süreçle ilgili gerçekleştirilen kontroller değerlendirilerek potansiyel riskli alanlar belirlenir. Bu aşamada yetersiz kontroller yapılacak olan denetim testini etkiler.

-Saha çalışmasında mevcut olduğu belirtilen kontrol faaliyetlerinin etkin ve yeterli olup olmadığı önceden belirlenen denetim testleriyle test edilir. Ayrıca yetersiz kontroller denetimde örneklemin büyüklüğünü ve yapısını etkiler.

-Bazı kontrol faaliyetleri denetim kriteri olarak değerlendirilir. Örneğin kurum içi hazırlanmış bir yönergeye uygun işlem yapılıp yapılmadığının uygunluk denetiminde incelenmesi.

-Denetim sonucunda hazırlanan raporlarda denetim bulgusu olarak kontrol eksiklikleri raporlanarak kontrol eksikliklerinin giderilmesi iç denetçilerin önerileri doğrultusunda eylem planına bağlanır ve sonuçları iç denetçilerce izlenir. Bu noktada



iç denetim faaliyeti, yetersiz ve etkisiz kontrol faaliyetleri üzerinde, kontrol faaliyetlerinin revizesi yönünde, etkilidir.

Diğer taraftan; yeterli ve etkili kontrol faaliyetleri; iç denetimin planlama ve yürütme aşamalarında denetimde zaman tasarrufu sağlayacaktır.

Ayrıca kamu iç denetim uygulamalarından sistem denetimiyle iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilmekte ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ DENETİM SÜRECİNİN İÇ KONTROL UNSURLARINDAN KONTROL FAALİYETLERİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ ÜZERİNE KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU AÇISINDAN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde iç denetim sürecinin iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetleri üzerindeki rolü, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu açısından araştırılacaktır. Bu amaçla kamu kurumlarındaki iç denetim birimlerinin iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkili çalıştıkları ortaya konulacaktır.

Bu çerçevede aşağıdaki kısımlarda literatür taraması, amaç ve yöntem, araştırmanın evren ve örnekleme, araştırmanın sınırlılıkları, bulgular, tartışma ve araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

#### 3.1. Literatür Taraması

İç denetim ve iç kontrol alanında yazılmış çok sayıda önemli çalışmalar mevcuttur. Bunlar kitap, tez, makale, bildiri türünde çalışmalardır.

Aşağıda iç denetim ve iç kontrol üzerine yapılmış çalışmalara örnekler verilmiştir.

İç denetim alanında yapılan önemli çalışmalardan biri Kepekçi (1982) tarafından yapılan “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü” adlı çalışmadır. Bu çalışmada işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü Kamu İktisadi Teşebbüslerinde görevli müfettişler üzerinde yapılan anket çalışmasıyla araştırılmıştır. Araştırma neticesinde iç denetim faaliyetinin uygunluk denetimi üzerine yoğunlaştığı belirlenmiştir.

Kepekçi (1988) tarafından yazılan “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi” adlı kitap iç kontrol alanında yazılmış ve bu alanda yapılacak olan çalışmalara temel teşkil eden bir çalışmadır. Kitapta, kontrol kavramı, iç kontrolün tanımı, sınıflandırılması, amaçları ve unsurları açıklanmıştır.

Güredin (1994) “Denetim” adlı çalışması muhasebe denetimi konusunda kaynak bir kitap niteliğindedir. Teorik olarak denetim ve iç kontrol kavramları açıklanan kitapta ayrıca muhasebe denetim süreçleri örnekler verilerek kapsamlı bir şekilde anlatılmıştır.

Özeren (2000) tarafından yapılan “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları: İnceleme” adlı inceleme çalışmasında iç denetim kavramı ve standartları iç denetim uygulamalarında yeni anlayışlar, iç denetimin geleceği ve yeni yönelimlere yer verilmiştir. Çalışmada iç denetim mesleğinin kavram ve standartlarını derli toplu bir biçimde bir araya getirilip bu mesleğin dünyadaki hızlı gelişimi ile ilgili yararlı bilgiler sunulduğu belirtilmiştir.

Kıracı (2003) tarafından yapılan “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi” adlı çalışmada, faaliyet denetimi ile iç kontrol arasındaki ilişkinin kurumsal olarak gösterilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada faaliyet denetimine geniş olarak yer verilmiş kısaca iç kontrolden bahsedildikten sonra faaliyet denetimi ile iç kontrol arasındaki ilişki açıklanmıştır. İç kontrolün etkin ve yeterli olması işletmenin saptanmış amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracağı, faaliyet denetimleri sonucu işletmenin etkin ve yeterli kontrol önlem ve yöntemlerine sahip olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Demirbaş (2005) tarafından yayımlanan “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler” adlı makalede; iç kontrol kavramı, amaçları ve standartları, iç denetim alanındaki yeni yaklaşımlar ve iç denetim kavramının tanımında meydana gelen genişleme, riske dayalı iç denetim açıklanmıştır.

Şengür (2005) tarafından yapılan “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasının teorik kısmında iç denetim süreci kapsamlı olarak anlatılmış, uygulama bölümünde, Türkiye'nin en büyük ve güçlü holdinglerinden bir tanesinin bünyesinde bulunan iç denetim

bölümünün işletme içerisindeki yeri, bölümün yapısı ve iç denetim faaliyetleri incelenmiştir. Araştırmanın sonucunda inceleme yapılan şirketin denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirdiği belirlenmiştir.

İç denetim üzerine yapılan başka bir önemli çalışma ise Yılcı (2006) tarafından yapılan “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmadır. Çalışmada iç denetim ve iç kontrol kavramları açıklanmış olup ayrıca iç kontrolün unsurlarıyla iç denetim arasındaki bağlantı ortaya konulmuştur. Uygulama kısmında kontrol risk düzeyi ile iç denetim bölümü arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Köroğlu ve Uçma (2006) tarafından yayımlanan “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi” adlı çalışmada; bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine doğrudan etki yaptığı, bu etkinin hem iç denetim, hem de bağımsız denetim üzerinde olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldız (2007) tarafından yayımlanan “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay” adlı makalede bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin denetim mesleğine ve denetime olan etkileri, elektronik bilgi ortamlarındaki denetim yaklaşımları ve bu denetimlere ilişkin uluslararası düzenlemeler dikkate alınarak, Sayıştay’da bilişim sistemleri denetimi alanında yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE (2008) tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi” kitap olarak yayınlanmıştır. “Kırmızı Kitap” olarak da bilinen eserde iç denetim standartları ile birlikte zorunlu olmayan uygulama önerilerine yer verilmiştir. Eser iç denetim mesleğinin etkin ve verimli icrasına sağlam zemin hazırlayan bir mesleki uygulama çerçevesi sunmaktadır.

Önder (2008) tarafından yayımlanan “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu” adlı kitap denetime yönelik temel kavramlar ve iç denetimi, Türk Hukukunda iç denetim sistemi, iç denetim standartları ve denetim ve

denetim başarısının evrensel değerlerinin açıklandığı teorik anlamda kapsamlı bir çalışmadır.

Tektüfekçi'nin (2008) “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, adlı makalesinde değer yaratan iç denetimin kapsamı, amacı, önemi, iç denetimle ilgili düzenlemeler, değer koruma ve değer yaratma rolü, rollerini birleştirdiği noktada nasıl bütünleşik bir rol üstlenebileceği, iç denetimin değişen rolünün gereği iç denetçilerin işletmeye değer yaratmak için sahip olmaları gereken bilgi, beceri ve donanımı içeren yeni beceri setlerine yer verilmiştir.

Uzay (2008) tarafından yayımlanan “Faaliyet Denetimine Genel Bakış” adlı makalede, faaliyet denetimini tanıtıcı genel bilgiler sunmak amaçlanmıştır. Bu amaçla, faaliyet denetiminin tanımı, tarihçesi, diğer denetim türlerinden farklılıkları, türleri, denetim aşamaları ile Türkiye’de uygulanma düzeyi hakkında özet bilgiler çalışmada bir plan içerisinde sunulmuştur.

Abdioğlu (2008) tarafından yapılan “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü-İMKB 100 şirketleri üzerine Ampirik Bir Araştırma.” adlı çalışmada İMKB-100 endeksine kayıtlı şirketlerde, kurumsal yönetim anlayışı kapsamında, iç denetimin rolünü ortaya koymak amaçlanmış çalışma sonucunda iç denetim sistemi şirketlerde sağlam kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının hayata geçirilmesinde çok önemli roller oynadığı belirlenmiştir.

Erdoğan (2009) tarafından DPT- Uzmanlık tezi olarak hazırlanan “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi” adlı çalışmada iç kontrol kapsamlı bir literatür çalışmasıyla incelenmiş ardından enerji, madencilik, tarım, ulaştırma sektörlerinde faaliyet gösteren 15 Kamu İktisadi Teşebbüsünde yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonuçlarıyla birlikte Kamu İktisadi Teşebbüslerine özgü yapısal ve işlevsel farklılıklar irdelenerek iç kontrol modeli oluşturulmuştur.

Bilge ve Kiracı (2010) tarafından yazılmış olan “Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler- Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmada iç denetim ve ilgili kavramlar açıklanmış ayrıca kamu sektöründe iç denetim ve uluslararası uygulamalar ve Türk

kamu sektöründe iç denetime değinilmiştir. Ayrıca 361 kamu iç denetçisiyle anket uygulaması gerçekleştirilerek iç denetimin başarıyla uygulanmasında hangi faktörlerin rol aldığı araştırılmıştır.

Akyel (2010 a) tarafından yazılan “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi” adlı makalesinde kurumun başarılı yönetimi açısından, iç kontrol konusu incelenmiştir. Kurumun amaçlarını başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan iç kontrolün, kurumun içine güven verdiği kadar, kurumun dışına da güven vermesinin yolları araştırılmıştır.

Akyel (2010 b) tarafından yazılan “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi” adlı çalışmada kurum misyonun gerçekleştirilmesinde iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin rolünün büyük olduğu, sağlıklı ve etkin bir kurumsal yapı için iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içerisinde kurgulanması ve işletilmesi gerektiği hususu incelenmiştir.

Yıldız (2010) tarafından yayımlanan “5018 Sayılı Kanun ve Bilişim Sistemleri Denetimi” adlı makalede kamu varlıklarının güvenliğinin sağlanması için, bir kısmı teknolojinin kendisinden kaynaklanan, bir kısmı ise teknolojinin getirdiği imkânların bilerek veya bilmeyerek kötüye kullanılması yoluyla ortaya çıkan, bilişim teknolojileri risklerini makul seviyeye indirecek kontrollere ilişkin incelemeler değerlendirilmiştir.

Pehlivanlı (2010) tarafından yayımlanan “Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları” adlı kitap iç denetimi üzerine yazılmış kapsamlı bir çalışmadır. Çalışmada iç denetimin temellerine, iç kontrol uygulamalarına, risk ve denetime, iç denetim ve kurumsal yönetim uygulamalarına, iç denetim faaliyetlerinin yönetimine, uluslararası iç denetim mesleki standartlarına yer verilmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010) tarafından yayımlanan “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” adlı makalede iç denetim kavramı üzerinde durulmuş ve yerel yönetimlerin önemli bir ayağını

oluşturan İl Özel İdarelerindeki iç denetim sistemi incelenmiştir. 18 İl Özel İdaresinde görev yapan 41 iç deneticiyle yapılan anket çalışması neticesinde iç denetim sisteminin İl Özel İdarelerinde çok sağlıklı bir şekilde tasarlanamadığı ve uygulamada yeterli etkinliğin sağlanamadığı belirlenmiştir.

Göçen (2010) tarafından yayımlanan “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası” adlı makalede Parmalat vakası ile kurumsal yönetimin etkin bir fonksiyonu olan iç kontrolün önemi ve denetçinin uyması gereken kurallar anlatılmıştır.

Akpınar (2011) tarafından yayımlanan “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim” adlı makalede geleneksel teftiş ve denetim sistemine, 5018 sayılı Kanunla getirilen iç denetim sistemine, iç denetim sisteminin içerdiği yeniliklere değinilmiş araştırmanın sonuç kısmında “İdarelerin üst yönetimlerinin iç kontrol ve iç denetimi yeterince anlamamış olmaları” kamudaki iç denetim sisteminin gelişmesinin önündeki önemli engellerden biri olarak değerlendirilmiştir.

### **3.2. Araştırmanın Amacı ve Veri Toplama Tekniği**

Araştırmanın amacı, kamu kurumlarıdaki iç denetim birimlerinin, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirme ve geliştirmedeki rolünü araştırmaktır.

Bu kapsamda “iç denetim birimleri, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkilidir?” sorusuna cevap bulabilmek için belirlenmiş ana ve alt amaçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Araştırmanın ana ve alt amaçları.

Araştırmanın Ana Amacı	Araştırmanın Alt Amaçları
1- İç denetim birimlerinin iç kontrolün unsurlarından “kontrol faaliyetlerini” değerlendirme ve geliştirme üzerindeki rolünü araştırmaktır.	<p>1- İç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p> <p>2- İç denetimin “prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p> <p>3- İç denetimin “görevler ayrılığı” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p> <p>4- İç denetimin “hiyerarşik kontroller” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p> <p>5- İç denetimin “faaliyetlerin sürekliliği” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p> <p>6- İç denetimin “bilgi sistemleri kontrolleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolü.</p>

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 7’nci maddesinde belirtildiği gibi kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, iç denetim alanı içerisinde yer almaktadır. Bu nedenle iç denetimin iç kontrolün kontrol faaliyeti bileşeni altında yer alan standartlar üzerindeki rolünü belirlemek üzere ve yukarıdaki tabloda belirtilen ana ve alt amaçlara ulaşabilmek için kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçilere yöneltilmek üzere sorular hazırlanmıştır. Sorular hazırlanırken Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliğinde belirtilmiş iç kontrol bileşenlerinden kontrol



faaliyetleri için belirlenmiş standartlar için öngörülen genel şartlar dikkate alınmıştır. Hazırlanan sorularla iç denetim birimlerinin bu genel şartları sağlamada ne kadar etkili oldukları ölçülmeye çalışılmıştır.

Bu araştırmada kamu kurumlarındaki iç denetim birimlerinin, iç kontrolün kontrol faaliyetlerini değerlendirme ve geliştirmedeki rolü ortaya konulacağından amacına göre tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırma verilerinin toplanmasında birincil kaynaklardan veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anket formu 3 bölümden oluşmaktadır.

Anketin birinci bölümünde iç denetçilerin görev yaptıkları idarelerin kapsamının sorulduğu bir adet demografik soru sorulmuştur.

Anketin ikinci bölümü 5’li likert tipi ölçeğin kullanıldığı 17 adet sorudan oluşmaktadır. Sorular sırasıyla “kesinlikle katılmıyorum”=1, “katılmıyorum”=2, “kararsızım”=3, “katılıyorum”=4 ve “kesinlikle katılıyorum”=5 olarak puanlanmıştır. Bu bölümde yer alan 1., 2., 3., 4., 5., 6. sorular kontrol stratejileri ve yöntemleri standardı ve genel şartları, 7., 8., 9. sorular prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi standardı ve genel şartları, 10. soru görevler ayrılığı standardı, 11. soru hiyerarşik kontroller standardı, 12. soru faaliyetlerin sürekliliği standardı, 13., 14., 15., 16. sorular bilgi sistemleri kontrolleri standardı ve genel şartları dikkate alınarak hazırlanmış, 17. soru ise iç denetçilerin görev yaptıkları idarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanma durumunu ölçmek üzere sorulmuştur.

Anketin üçüncü bölümünde katılımcılardan eklemek istedikleri bir hususunun olması halinde eklemeleri istenilmiştir.

Anket sorularının anlaşılır olup olmadığı Eskişehir’deki çeşitli kamu kurumlarında görev yapmakta olan 7 iç denetçiyle yüz yüze görüşerek test edilmiştir. Gerçekleştirilen görüşmeler sonucunda anket sorularının anlaşılır olduğu sonucuna varılmış bu nedenle sorular üzerinde herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

### 3.3. Araştırmanın Evreni

Kanunun 65'inci maddesinde iç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayılarının, çalışma usul ve esaslarının ile diğer hususların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceğine hükmedilmiştir.

Buna istinaden yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 2'nci maddesinde; yönetmeliğin "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan idareler ile mahallî idarelerin iç denetim faaliyetlerini ve iç denetçilerini"\* kapsadığı belirtilmiş ve yönetmelik eki tabloda kamu idareleri itibarıyla tahsis edilen iç denetçi sayılarına yer verilmiştir. Söz konusu yönetmelik hükmü ve ekleri gereğince kamu iç denetçilerinin görev yaptıkları idareler, Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler olmak üzere 4 ayrı kapsamda bulunmaktadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun resmi web sayfasının duyurular kısmında yer alan "Dolu-Boş İç Denetçi Kadrolarına İlişkin Bilgiler" \*\* listesinden kamu kurumları itibarıyla atanmış iç denetçi sayılarına ulaşılmış, söz konusu listeden edinilen bilgilere göre; kurumların yer aldığı kapsamlar itibarıyla Genel Bütçeli İdarelerde 160, Özel Bütçeli İdarelerde 281, Sosyal Güvenlik Kurumlarında 21 ve Mahalli İdarelerde 266 olmak üzere 25.05.2012 tarihi itibarıyla toplam 728 kamu iç denetçisi bulunduğu belirlenmiştir. Ancak iç denetçilerin görev yaptıkları kurumların ülke geneline yayılmış olmasından dolayı zaman ve maliyet yönünden ulaşılabilirlik düşünülerek, iletişim bilgileri elde edilen 400 iç denetçi ulaşılabilir evren olarak kabul edilmiştir.

İç deneticilerin görev yapmış oldukları idarelerin kapsamaları; genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden

---

\* Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde Genel Bütçeli İdareler, (II) sayılı cetvelde Özel Bütçeli İdareler, (IV) Sayılı cetvelde Sosyal Güvenlik Kurumları yer almaktadır.

\*\* <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=67&Ist=DuyurularListesi> Duyurunun yayımlanma tarihi: 25.05.2012

oluşmaktadır. Söz konusu idarelerde görev yapmakta olan kamu iç denetçilerine anket sorularının dengeli bir şekilde ulaştırılabilmesi için evren 4 tabakaya ayrılmış ve her bir tabakanın çalışma evreni içerisindeki genişliği Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3: İdarelerin Kapsamlarına Göre Evrende Yer Alan İç Denetçi Sayıları**

<b>Kamu İdarelerinin Kapsamları</b>	<b>İç Denetçi Sayısı</b>
Genel Bütçe	88
Özel Bütçe	154
Sosyal Güvenlik Kurumu	12
Mahalli İdare	146
<b>Toplam</b>	<b>400</b>

Çalışmanın evrenini oluşturan 400 iç denetçiye anket formları, elektronik posta, yüz yüze görüşme ve online anket yolları kullanılarak iletilmiştir.

### **3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Ulaşılabilir evrenin 400 olarak kabul edilmesi araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır.

Diğer bir sınırlılık ta kurumlardaki iç denetim birimlerinin incelenmesi yerine iç denetçilerden anket sorularına yanıt verenlerin görüşleri doğrultusunda araştırmanın yürütülmesi ve elde edilen bulguların yorumlanmasıdır.

### **3.5. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler**

Araştırma sonucunda elde edilen veriler SPSS 15.00 paket programından yararlanılarak ve aşağıda belirtilen istatistikî yöntemler kullanılarak yorumlanmıştır.

- Güvenilirlik analizi,
- Frekans Analizi
- Kruskal Wallis Testi
- Mann Whitney U Testi

Yapılan analizlerde %95 güven aralığı, %5 kabul edilebilir hata sınırı dikkate alınmıştır.

### 3.6. Bulgular

400 Kamu iç denetçisine anket formları ulaştırılmış ancak 156 adet iç denetçi anket sorularına yanıt vermiştir. Anketlerin geri dönüş oranı %39'dur.

5'li likert ölçeğine göre hazırlanan 17 adet sorunun güvenilirliğini analiz etmek amacıyla Cronbach's Alpha değeri hesap edilmiş ve Tablo 5'te görüldüğü gibi Cronbach's Alpha katsayısı 0,925 olarak bulunmuştur. İçsel tutarlılığın ölçülmesinde en yaygın kullanılan yöntem olan Cronbach Alfa katsayısı değeri 0 ile 1 arası değer alır ve kabul edilebilir bir değer en az 0,70 olması arzu edilir (Altunışık vd., 2010: 124). Bu nedenle verilerin elde edilmesinde kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

**Tablo 4:** Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenirliliği

Cronbach Alpha Değeri	İfade Sayısı
0,925	17

Ankete katılan 156 adet iç denetçinin görev yaptıkları idarelerin kapsamının belirlenmesi amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 5:** Katılımcıların Görev Yapmakta Oldukları Kamu İdaresinin Kapsamı.

<b>Kamu İdaresinin Kapsamı</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
Genel Bütçeli İdare	28	17,9
Özel Bütçeli İdare	67	42,9
Sosyal Güvenlik Kurumu	8	5,1
Mahalli İdare	53	34,0
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

Tablo 5’te görüldü gibi anket formlarına yanıt veren 156 adet katılımcının 28 adedi genel bütçeli idarelerde, 67 adedi özel bütçeli idarelerde, 8 adedi sosyal güvenlik kurumlarında, 53 adedi mahalli idarelerde görev yapmaktadır. Bu durumda araştırmaya katılan iç denetçilerin % 17,9’u genel bütçeli idarelerde, %42,9’u özel bütçeli idarelerde, %5,1’i sosyal güvenlik kurumu, %34’ü mahalli idare kapsamında bulunmaktadır.

Araştırmanın alt amaçlarını gerçekleştirmek üzere; Kamu İç Kontrol Standartlarından kontrol faaliyetleri unsuru altında yer alan standart ve genel şartlardan yola çıkılarak hazırlanan sorulara verilen yanıtlardan elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

### **3.6.1. İç Denetimin “Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular**

5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış sorulardan iç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmış olan 1., 2., 3., 4., 5., 6. soruların kendi içerisinde güvenilirliğini analiz etmek üzere Cronbach’s Alpha değeri hesap edilmiş ve Cronbach’s Alpha katsayısı 0,809 olarak bulunmuştur.

Sorulara verilen yanıtlar aşağıda yer alan tablolarda özetlenmiş bulunmaktadır.

**Tablo 6:** “Üst yönetim; kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	15	9,6
Katılmıyorum	53	34,0
Kararsızım	23	14,7
Katılıyorum	60	38,5
Kesinlikle Katılıyorum	5	3,2
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,91, Standart Sapma: 1,11)

Tablo 6’da görüldüğü gibi; katılımcıların %43,6’sı üst yönetimin kontrol faaliyetlerinin öneminin farkında olmadığını belirtmişken %41,7’si aksi yönde görüş belirtmiştir %14,7’si ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,91 iken standart sapması 1,11 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 7:** “Üst yönetim; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkındadır.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	7,1
Katılmıyorum	46	29,5
Kararsızım	22	14,1
Katılıyorum	73	46,8
Kesinlikle Katılıyorum	4	2,6
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama :3,08, Standart Sapma: 1.07)

Tablo 7’de görüldüğü gibi; katılımcıların %49,4’ü üst yönetimin; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkında olduğunu belirtmişken %36,6’sı ise aksi yönde görüş belirtmiş, %14,1’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,08 iken standart sapması 1,07 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 8:** “İdarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	7,1
Katılmıyorum	65	41,7
Kararsızım	34	21,8
Katılıyorum	42	26,9
Kesinlikle Katılıyorum	4	2,6
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,76, Standart Sapma: 1,01)

Tablo 8’de görüldüğü gibi; katılımcıların %48,8’i idarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığının denetlenmesi konusunda olumsuz yönde, % 29,5’i olumlu yönde görüş belirtmiştir. %21,8’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,76 iken standart sapması 1,01 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 9:** “İdarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	17	10,9
Katılmıyorum	70	44,9
Kararsızım	43	27,6
Katılıyorum	24	15,4
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,51, Standart Sapma: 0,92)

Tablo 9’da görüldüğü gibi; katılımcıların %55,8’i idarelerinde her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapıldığı hususunda olumsuz yönde, %16,7’si olumlu yönde görüş belirtmişlerdir. %27,6’sı ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,51 iken standart sapması 0,92 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 10:** “İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	5,1
Katılmıyorum	55	35,3
Kararsızım	30	19,2
Katılıyorum	54	34,6
Kesinlikle Katılıyorum	9	5,8
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,00, Standart Sapma: 1,06)

Tablo 10’da görüldüğü gibi; İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığının denetlenmekte olduğu hususunda katılımcıların %40,4’ü olumlu yönde, %40,4’ü olumsuz yönde görüş belirtmişlerdir. %19,2’si ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,00 iken standart sapması 1,06 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 11:** “Kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşp aşmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	16	10,3
Katılmıyorum	75	48,1
Kararsızım	32	20,5
Katılıyorum	32	20,5
Kesinlikle Katılıyorum	1	0,6
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,53, Standart Sapma: 0,95)

Tablo 11’de görüldüğü gibi; kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşp aşmadığının denetlenmekte olduğu hususunda katılımcıların %58,4’ü olumsuz yönde, %21,1’i olumlu yönde görüş belirtmiştir. %20,5’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,53 iken standart sapması 0,95 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıda ayrı ayrı bulgularına yer verilen; iç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün



belirlenmesi amacıyla yöneltlen 6 sorunun ortalaması alınmıştır. Buna göre 6 ifadenin ortalama değeri 2,80 standart sapması ise 0,73 olarak bulunmuştur.

### 3.6.2. İç Denetimin “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular

5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış sorulardan iç denetimin “prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmış olan 7., 8., 9. soruların kendi içerisinde güvenilirliğini analiz etmek üzere Cronbach’s Alpha değeri hesap edilmiş ve Cronbach’s Alpha katsayısı 0,925 olarak bulunmuştur.

Sorulara verilen yanıtlar aşağıda yer alan tablolarda özetlenmiş bulunmaktadır.

**Tablo 12:** “İdarenin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürlerin var olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	4,5
Katılmıyorum	40	25,6
Kararsızım	19	12,2
Katılıyorum	75	48,1
Kesinlikle Katılıyorum	15	9,6
Toplam	156	100,0

(Ortalama: 3,32, Standart Sapma: 1,09)

Tablo 12’de görüldüğü gibi; katılımcıların %57,7’si idarelerinde faaliyetlerin, mali karar ve işlemlerin hakkında yazılı prosedürlerin var olup olmadığının denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken, %30,1’i olumsuz yönde görüş belirtmiş, %12,2’si ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,32 iken standart sapması 1,09 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 13:** “Prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	1,9
Katılmıyorum	50	32,1
Kararsızım	27	17,3
Katılıyorum	63	40,4
Kesinlikle Katılıyorum	13	8,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,21, Standart Sapma: 1,04)

Tablo 13’te görüldüğü üzere; katılımcıların %48,7’i prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığının denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken %34’ü olumsuz yönde görüş belirtmiş, %17,3’ü ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,21 iken standart sapması 1,04 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 14:** “Prosedürlerin ve ilgili dokümanların, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olup olmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	3,2
Katılmıyorum	55	35,3
Kararsızım	23	14,7
Katılıyorum	59	37,8
Kesinlikle Katılıyorum	14	9,0
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,14, Standart Sapma: 1,09)

Tablo 14’te görüldüğü üzere; katılımcıların %46,8’i prosedürlerin ve ilgili dokümanların, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olup olmadığının denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken %38,5’i olumsuz yönde görüş belirtmiş, %14,7’si ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,14 iken standart sapması 1,09 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıda ayrı ayrı bulgularına yer verilen; iç denetimin “prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesi amacıyla yöneltilen 3 sorunun ortalaması alınmıştır. Buna göre 3 ifadenin ortalama değeri 3,22 standart sapması ise 1 olarak bulunmuştur.

### 3.6.3. İç Denetimin “Görevler Ayrılığı” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular

İdarede görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığının denetlenme durumuna ilişkin bulgular aşağıda yer alan tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 15:** “İdarede görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığı denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	4,5
Katılmıyorum	44	28,2
Kararsızım	37	23,7
Katılıyorum	55	35,3
Kesinlikle Katılıyorum	13	8,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,14, Standart Sapma: 1,06)

Tablo 15’te görüldüğü üzere katılımcıların %43,6’sı idarelerinde görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığının denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken %32,7’i olumsuz yönde görüş belirtmiş, %23,7’si kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,14 iken standart sapması 1,06 olarak gerçekleşmiştir.

### 3.6.4. İç Denetimin “Hiyerarşik Kontroller” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular

İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenme durumuna ilişkin bulgular aşağıda yer alan tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 16:** “İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	4,5
Katılmıyorum	52	33,3
Kararsızım	35	22,4
Katılıyorum	53	34,0
Kesinlikle Katılıyorum	9	5,8
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,03, Standart Sapma: 1,04)

Tablo 16’da görüldüğü gibi; katılımcıların %39,8’i idarelerindeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken %37,8’i olumsuz yönde görüş belirtmiş, %22,4’ü ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,03 iken standart sapması 1,04 olarak gerçekleşmiştir.

### 3.6.5. İç Denetimin “Faaliyetlerin Sürekliliği” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular

Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenme durumuna ilişkin bulgular aşağıda yer alan tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 17:** “Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	4,5
Katılmıyorum	52	33,3
Kararsızım	24	15,4
Katılıyorum	64	41,0
Kesinlikle Katılıyorum	9	5,8
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 3,10, Standart Sapma: 1,07)

Tablo 17’de görüldüğü gibi; katılımcıların %46,8’i faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumlu yönde görüş belirtmişken %37,8’i olumsuz yönde görüş belirtmiş, %15,4’ü kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 3,10 iken standart sapması 1,07 olarak gerçekleşmiştir.

### 3.6.6. İç Denetimin “Bilgi Sistemleri Kontrolleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolüne İlişkin Bulgular

5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış sorulardan iç denetimin “bilgi sistemleri kontrolleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesine yönelik olarak hazırlanmış olan 13., 14., 15., 16. soruların kendi içerisinde güvenilirliğini analiz etmek üzere Cronbach’s Alpha değeri hesap edilmiş ve Cronbach’s Alpha katsayısı 0,957 olarak bulunmuştur.

Sorulara verilen yanıtlar aşağıda yer alan tablolarda özetlenmiş bulunmaktadır.

**Tablo 18:** “Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	16	10,3
Katılmıyorum	63	40,4
Kararsızım	39	25,0
Katılıyorum	36	23,1
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,64, Standart Sapma: 0,98)

Tablo 18’de görüldüğü gibi; katılımcıların %50,7’si bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumsuz yönde görüş belirtmişken %24,4’ü olumlu yönde görüş belirtmiş, %25’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,64 iken standart sapması 0,98 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 19:** “Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	20	12,8
Katılmıyorum	63	40,4
Kararsızım	36	23,1
Katılıyorum	35	22,4
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,58, Standart Sapma: 1,01)

Tablo 19’da görüldüğü gibi; katılımcıların %53,2’si bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumsuz yönde görüş belirtmişken, %23,7’si olumlu yönde görüş belirtmiş, %23,1’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,58 iken standart sapması 1,01 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 20:** “Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	16	10,3
Katılmıyorum	58	37,2
Kararsızım	38	24,4
Katılıyorum	40	25,6
Kesinlikle Katılıyorum	4	2,6
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,73, Standart Sapma: 1,03)

Tablo 20’de görüldüğü gibi; katılımcıların %47,5’i bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumsuz yönde, %28,2’si olumlu yönde görüş belirtmiş, %24,4’ü ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,73 iken standart sapması 1,03 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 21:** “Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	18	11,5
Katılmıyorum	65	41,7
Kararsızım	45	28,8
Katılıyorum	26	16,7
Kesinlikle Katılıyorum	2	1,3
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,54, Standart Sapma: 0,94)

Tablo 21’de görüldüğü gibi; katılımcıların %53,2’si bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda olumsuz yönde, %18’i olumlu yönde görüş belirtmiş, %28,8’i kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,54 iken standart sapması 0,94 olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıda ayrı ayrı bulgularına yer verilen; iç denetimin “faaliyetlerin sürekliliği” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün

belirlenmesi amacıyla yöneltilen 4 sorunun ortalaması alınmıştır. Buna göre 4 ifadenin ortalama değeri 2,62 standart sapması ise 0,93 olarak bulunmuştur.

### 3.6.7. İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna İlişkin Bulgular

İdarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanıp sağlanmadığı durumuna ilişkin bulgular aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 22:** “İdarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumu sağlanmıştır.” sorusuna verilen yanıtlar.

Seçenekler	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	30	19,2
Katılmıyorum	62	39,7
Kararsızım	36	23,1
Katılıyorum	25	16,0
Kesinlikle Katılıyorum	3	1,9
<b>Toplam</b>	<b>156</b>	<b>100,0</b>

(Ortalama: 2,41, Standart Sapma: 1,03)

Tablo 22’de görüldüğü gibi; katılımcıların %58,9’u idarelerinin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğu hususunda olumsuz yönde, %17,9’u olumlu yönde görüş belirtmiş, %23,1’i ise kararsız kalmıştır. Bu soruya verilen yanıtların ortalaması 2,41 iken standart sapması 1,03 olarak gerçekleşmiştir.



### 3.7. Bulgulara Yönelik İstatistiki Analizler

Bulgulara yönelik istatistiki analiz yapılmasında hangi analiz tekniğinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu teknikler parametrik ya da non-parametrik teknikler olabilir.

Parametrik analiz tekniklerinin uygulanabilmesi için üzerinde analiz yapılacak verinin (Altunışık vd., 2010: 162);

- a) Ölçüm seviyesinin en az aralık seviyesinde olması,
- b) Verinin normal dağılım göstermesi veya normale yakın bir dağılıma sahip olması,
- c) Hedef kitlede yer alan bütün grupların aynı varyans değerine sahip olması,
- d) Hata değerinin tesadüfü (random) olması gerekmektedir.

Bu şartların birinin veya bir kaçının ihlali durumunda parametrik analiz teknikleri uygulanmaz (Altunışık vd., 2010: 166).

Normal dağılıma uygunluğu test eden çeşitli istatistik testleri arasında yaygın olarak bilinenler Shapiro-Wilks testi ve Lilifeors testleridir. Verilerin normal dağılım şartlarını ihlal edip etmediği bu testler yardımıyla belirlenebilir. Bu testlerin anlamlılık derecesi 0,05'ten küçük ise normallik şartını ihlal ettiği yorumu yapılır (Altunışık vd., 2010: 164). Kolmogorov-Smirnov (K-S) testi yardımıyla da bir örneklemden toplanan verilerin normal dağılım sergileyip sergilemediğini incelemek mümkündür (Altunışık vd., 2010: 206).

Varyansların eşitliğinin test edilmesinde çeşitli teknikler ve testler bulunmakla birlikte, Levene testi en yaygın bilinenidir. Levene testi sonucu anlamlılık değeri 0,05'ten küçük ise grup varyanslarının aynı olmadığı kanaatine varılır (Altunışık vd., 2010: 165).

Parametrik testlerin uygulanabilmesi için gerekli olan ön şartların sağlanamadığı durumlarda non-parametrik alternatif testler bulunmaktadır. Bu testlerden; Kruskal Wallis tekniği, ilişkisiz ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test eder. Analiz "puan grup değişkenlerine göre oluşturulan her bir alt grupta (örnekleme) normal dağılım ve

varyansların eşitliği” varsayımlarını gerektirmediği için tek yönlü varyans analizine alternatif bir tekniktir (Büyüköztürk, 2005: 158). Bu test sonucunda gruplar arasında gözlenen anlamlı farkın, hangi gruplar arasındaki anlamlı farklılara bağlı olarak ortaya çıktığı, grupların ikili kombinasyonları üzerinden Mann Whitney U-testi uygulanarak incelenebilir (Büyüköztürk, 2005: 162).

Yukarıda belirtilen açıklamalar gereğince bulgulara yönelik istatistiki analizler yapılırken sırasıyla;

Verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek üzere Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilks normallik testine başvurulmuştur.

Verilerin homojen olarak dağılıp dağılmadığı ise Levene testi ile ölçülmüştür.

Parametrik analiz şartlarının sağlanmadığı durumlarda Kruskal Wallis analiz tekniği kullanılmış, Kruskal Wallis testi sonucu anlamlı bir farkın bulunması halinde farkın kaynağı grupların ikili kombinasyonları üzerinden Mann Whitney U-testi uygulanarak bulunmuştur.

### **3.7.1. İç Denetçilerin Bağlı Olduğu Kamu İdarelerinin Kapsamı Bakımından Kruskal-Wallis Testi Sonuçları**

Anket soruları yöneltilen iç denetçilere, görev yapmakta oldukları kamu idarelerinin kapsamı, genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumu, mahalli idareler olmak üzere 4 kategori altında sorulmuştur. Kanunun 12’nci maddesinde genel bütçeli idarelerin Devlet tüzel kişiliğine dahil olan idareler olduğu, özel bütçeli idarelerin; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen kamu idareleri olduğu, sosyal güvenlik kurumlarının sosyal güvenlik hizmeti sunan idareler olduğu, mahallî idarelerin mahalli idare kapsamında olan idareler olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan Anayasanın 127’nci maddesinde “mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla

belirtilen ve karar organları, genel kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir” şeklinde tanımlanmıştır. Yukarıda belirtilen kamu idarelerinin asıl gayesi kamu hizmeti sunmak olmakla birlikte buldukları kapsam itibariyle gerek bütçe yapıları gerekse üst yöneticilerinin atama şekilleri birbirinden farklıdır. Bu nedenle iç denetçilerin anket sorularına vermiş oldukları yanıtların bağlı buldukları kamu idaresinin kapsamı itibariyle farklılık gösterip göstermediğinin analizinin yapılmasının önemli olduğu düşünülmektedir.

Bu bağlamda test edilecek araştırma hipotezleri genel olarak şu şekilde ifade edilebilir.

$H_0$ = İç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamı itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

$H_1$ = İç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamı itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

Verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek üzere Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilk normallik testi yapılmış, test sonucunda gruplar itibariyle anlamlılık değeri tüm sorular için 0,05’ten küçük bulunmuştur. Sonuca göre normal bir dağılımın olmadığı söylenebilir.

Verilerin homojen olarak dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla yapılan Levene testi sonucunda; 1. ve 2. sorulara verilen yanıtların anlamlılık düzeyi 0,05’ten küçük bulunmuştur.

Her ne kadar 3-17’nci sorulara verilen yanıtların homojen olduğu görülse de normallik testi sonucunun her soru için  $p < 0,05$  olmasından dolayı non-parametrik testlerden Kruskal-Wallis testi yapılarak, iç denetçilerin görev yapmış oldukları idarelerin kapsamı itibariyle, sorulara verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını analiz edilmiştir.

İç denetçilerin bağlı olduğu kamu idarelerinin kapsamı bakımından, sorulara verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis Testi sonucuna göre anlamlı fark olduğu ( $p < 0,05$ ) belirlenen ifadeler Tablo 23’te gösterilmiştir.

**Tablo 23:** İç Denetçilerin Bağlı Olduğu Kamu İdarelerinin Kapsamı Bakımından Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Soru		Sıklık	Sıra Ortalaması	df	X <sup>2</sup>	Anlamlılık k (p)
<b>1- Üst yönetim kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	65,04	3	8,252	<b>0,041</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	82,56			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	111,13			
	Mahalli İdare	53	75,56			
<b>5- İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	67,00	3	13,464	<b>0,004</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	90,75			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	98,06			
	Mahalli İdare	53	66,13			
<b>12- Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	59,45	3	10,878	<b>0,012</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	88,99			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	89,50			
	Mahalli İdare	53	73,64			
<b>13- Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	57,71	3	9,828	<b>0,020</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	78,32			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	93,69			
	Mahalli İdare	53	87,42			
<b>14- Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	57,80	3	9,946	<b>0,019</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	78,22			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	96,25			
	Mahalli İdare	53	87,10			
<b>15- Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	57,25	3	10,726	<b>0,013</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	77,59			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	95,00			
	Mahalli İdare	53	88,39			
<b>16- Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Genel Bütçeli İdare	28	59,88	3	8,923	<b>0,030</b>
	Özel Bütçeli İdare	67	77,28			
	Sosyal Güv. Kurumu	8	80,50			
	Mahalli İdare	53	89,58			

Tablo 23'te görüldüğü üzere; iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel açıdan 1., 5., 12., 13., 14., 15. ve 16. sorularda anlamlı bir fark belirlenmiştir. Bu nedenle araştırma hipotezlerinden  $H_0$  red edilmiş,  $H_1$  hipotezi kabul edilmiştir.

Kamu İdareleri arasında görülen anlamlı farkın, hangi idareler arasındaki anlamlı farka bağlı olarak ortaya çıkmış olduğu grupların ikili kombinasyonları üzerinden Mann Whitney U- testi uygulanarak bulunmuştur. Buna göre;

*“Üst yönetim kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=8,252$ ,  $p=0,041$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Özel Bütçeli İdarelerde, Mahalli İdarelerde ve Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin, Özel Bütçeli İdarelerde ve Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilere göre daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkları= 13,99 ve 12,52).

*“İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=13,464$ ,  $p=0,004$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Özel Bütçeli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde, Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Özel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin, Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilere göre daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=18,95).

*“Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı

oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=10,878$ ,  $p=0,012$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Özel Bütçeli İdarelerde, Mahalli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Özel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilere göre daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=16,62).

*“Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=9,828$ ,  $p=0,020$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Mahalli İdarelerde, Özel Bütçeli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilere göre (sıra ortalaması farkı=15,56) daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir.

*“Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=9,946$ ,  $p=0,019$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Mahalli İdarelerde, Özel Bütçeli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilere göre (sıra ortalaması farkı=14,87) daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir.

*“Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle

anamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=10,726$ ,  $p=0,013$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Sosyal Güvenlik Kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Mahalli İdarelerde, Özel Bütçeli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilere göre (sıra ortalaması farkı=15,36) daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir.

*“Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin bağlı oldukları kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=8,923$ ,  $p=0,030$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin katıldığı bunu sırasıyla Sosyal Güvenlik Kurumlarında, Özel Bütçeli İdarelerde, Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilerin izlediği görülmektedir. Soru ifadesine Mahalli İdarelerde görevli iç denetçilerin Genel Bütçeli İdarelerde görevli iç denetçilere göre (sıra ortalaması farkı=14,98) daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir.

### **3.7.2. İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna Göre Kruskal-Wallis Testi Sonuçları**

Anket formunun 3'üncü bölümünde katılımcılardan eklemeleri istedikleri bir husus olması halinde eklemeleri istenilmiştir. Bu bölüme görüş yazan katılımcıların büyük bir çoğunluğu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmamış olduğunu ifade etmişlerdir. Söz konusu görüşlere örnek olarak; “Henüz idareler iç kontrol sistemlerini oluşturmadıklarından, iç kontrol sistemine yönelik denetimler yapılamamaktadır.”, “İç kontrol sistemi henüz tam olarak yerel idarelerde uygulamaya başlamadığından anket sorularının cevapları genelde olumsuz olmuştur.” ifadeleri gösterilebilir.

Bundan dolayı idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış ya da sağlanmamış olması durumunun diğer sorulara verilen yanıtlarda anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığının test edilmesi gereği duyulmuştur.

Bu bağlamda test edilecek araştırma hipotezleri genel olarak şu şekilde ifade edilebilir.

$H_0$ = İç denetçilerin, görev yapmakta oldukları idarelerin iç kontrolünün kamu iç kontrol standartları ile uyumu bakımından anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

$H_1$ = İç denetçilerin, görev yapmakta oldukları idarelerin iç kontrolünün kamu iç kontrol standartları ile uyumu bakımından anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

5 değişkenden (1=kesinlikle katılmıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum) oluşan “*İdarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumu sağlanmıştır.*” sorusunun 3 değişken grubuna indirilerek analiz yapılmasının analiz amacına daha uygun olacağı düşünülmüştür. Değişkenlerin yeniden tanımlanması veya yeni değişken tanımlaması yapmak veya mevcut değişkenler yardımıyla yeni değişkenlerin tanımlanması çalışma amacına daha iyi hizmet edebilir (Altunışık vd., 2010: 157). Bu nedenle söz konusu soru ifadesinin;

Kesinlikle katılmıyorum=1, katılmıyorum=2 şeklinde isimlendirilen ve puanlanan olumsuz değişkenleri; katılmıyorum=1 değişkeni altında birleştirilmiş,

Kararsızım=3 şeklinde isimlendirilen ve puanlanan değişkeni yine aynı isimle ancak 2 puan verilerek değiştirilmiş,

Katılıyorum=4, kesinlikle katılıyorum=5 şeklinde isimlendirilen ve puanlanan olumlu değişkenleri; katılıyorum=3 değişkeni altında birleştirilmiştir.

Böylece “*idarenin iç kontrolünün kamu iç kontrol standartları ile uyumu sağlanmıştır.*” soru ifadesine verilecek yanıtlar 3 değişken grubuna (katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum) indirilerek analize dahil edilmiştir.

Verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek üzere Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilk normallik testi yapılmış, test sonucunda gruplar



itibariyle anlamlılık değeri tüm sorular için 0,05'ten küçük bulunmuştur ( $p<0,05$ ). Sonuca göre normal bir dağılımın olmadığı söylenebilir.

Verilerin homojen olarak dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla yapılan Levene testi sonucunda; 7'nci soruya verilen yanıtın anlamlılık düzeyi 0,05 den küçük bulunmuştur ( $p<0,05$ ).

Her ne kadar 1-6 ve 8-16'ncı sorulara verilen yanıtların homojen olduğu görölse de normallik testi sonucunun her soru için ( $p<0,05$ ) olmasından dolayı non-parametrik testlerden Kruskal-Wallis testi yapılarak iç denetçilerin görev yapmakta oldukları idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanıp sağlanmamış olması hususundaki soru ifadesine verdikleri yanıtlar ile diğer sorulara verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir.

İç denetçilerin bağlı olduğu kamu idarelerinin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanma durumuna göre diğer sorulara verilen yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis Testi sonucuna göre anlamlı fark olduğu ( $p<0,05$ ) belirlenen ifadeler Tablo 24'te gösterilmiştir.

**Tablo 24:** İdarenin İç Kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları İle Uyumunun Sağlanmış Olması Durumuna Göre Kruskal-Wallis Testi Sonuçları.

Soru		Sıklık	Sıra Ortalaması	df	X <sup>2</sup>	Anlamlılık (p)
1- Üst yönetim kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.	Katılmıyorum	92	68,96	2	11,741	<b>0,003</b>
	Kararsızım	36	88,50			
	Katılıyorum	28	97,00			
2- Üst yönetim; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkındadır.	Katılmıyorum	92	71,49	2	6,919	<b>0,031</b>
	Kararsızım	36	84,65			
	Katılıyorum	28	93,61			
3- İdarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığı denetlenmektedir.	Katılmıyorum	92	69,40	2	10,648	<b>0,005</b>
	Kararsızım	36	88,19			
	Katılıyorum	28	95,93			
4- İdarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır	Katılmıyorum	92	67,61	2	14,737	<b>0,001</b>
	Kararsızım	36	94,47			
	Katılıyorum	28	93,73			
5- İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.	Katılmıyorum	92	70,72	2	8,392	<b>0,015</b>
	Kararsızım	36	84,78			
	Katılıyorum	28	95,98			
6- Kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığı denetlenmektedir.	Katılmıyorum	92	70,67	2	8,392	<b>0,015</b>
	Kararsızım	36	90,92			
	Katılıyorum	28	88,27			
8- Prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığı denetlenmektedir.	Katılmıyorum	92	69,97	2	9,362	<b>0,009</b>
	Kararsızım	36	87,68			
	Katılıyorum	28	94,73			

Soru		Sıklık	Sıra Ortalaması	df	X <sup>2</sup>	Anlamlılık (p)
<b>11- İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	71,20	2	8,041	<b>0,018</b>
	Kararsızım	36	82,93			
	Katılıyorum	28	96,79			
<b>12- Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	71,24	2	7,606	<b>0,022</b>
	Kararsızım	36	83,99			
	Katılıyorum	28	95,29			
<b>13- Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	66,70	2	21,593	<b>0,001</b>
	Kararsızım	36	85,19			
	Katılıyorum	28	108,66			
<b>14- Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	66,24	2	23,701	<b>0,001</b>
	Kararsızım	36	84,97			
	Katılıyorum	28	110,46			
<b>15- Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	66,71	2	21,641	<b>0,001</b>
	Kararsızım	36	84,83			
	Katılıyorum	28	109,11			
<b>16- Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.</b>	Katılmıyorum	92	65,07	2	28,426	<b>0,001</b>
	Kararsızım	36	85,92			
	Katılıyorum	28	113,09			

Tablo 24’te görüldüğü üzere iç denetçilerin, görev yapmakta oldukları idarelerin iç kontrolünün kamu iç kontrol standartları ile uyumu bakımından diğer sorulara verdikleri yanıtlar arasında, 1., 2., 3., 4., 5., 6., 8., 11., 12., 13., 14., 15., ve 16. sorularda anlamlı bir fark belirlenmiştir. Bu nedenle araştırma hipotezlerinden  $H_0$  red edilmiş,  $H_1$  hipotezi kabul edilmiştir.

Uygulanan analiz sonucunda görülen anlamlı farkın, hangi değişkenler arasındaki anlamlı farka bağlı olarak ortaya çıkmış olduğu grupların ikili kombinasyonları üzerinden Mann Whitney U-testi uygulayarak bulunmuştur. Buna göre;

*“Üst yönetim kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=11,741$ ,  $p=0,003$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=21,61).

*“Üst yönetim; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkındadır.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=6,919$ ,  $p=0,031$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=16,70).

*“İdarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığı denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=10,648$ ,  $p=0,005$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=19,94).

*“İdarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=14,737$ ,  $p=0,001$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğu hususunda kararsız kalanların katıldığı, bunu sırasıyla katılanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğu hususunda kararsız kalanlar katılmayanlara göre (sıra ortalaması farkı=22,53), katılanlar katılmayanlara göre (sıra ortalaması farkı=19,50) daha fazla, idarelerinde her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmakta olduğunu düşündükleri ve anlamlı farklılığın da bu nedenlerden kaynaklandığı belirlenmiştir.

*“İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=8,392$ ,  $p=0,015$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile

uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=18,94).

*“Kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığı denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=8,392$ ,  $p=0,015$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğu hususunda kararsız kalanların katıldığı, bunu sırasıyla katılanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğu hususunda kararsız kalanlar katılmayanlara göre (sıra ortalaması farkı=16,95), katılanlar katılmayanlara göre (sıra ortalaması farkı=13,49) daha fazla, kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığı denetlenmekte olduğunu düşündükleri ve anlamlı farklılığın da bu nedenlerden kaynaklandığı belirlenmiştir.

*“Prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığı denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=9,362$ ,  $p=0,009$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=18,61).

*“İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç

kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=8,041$ ,  $p=0,018$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=19,38).

*“Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=7,606$ ,  $p=0,022$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=18,14).

*“Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $x^2=21,593$ ,  $p=0,001$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı = 32,17).

*“Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=23,701$ ,  $p=0,001$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=34,06).

*“Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=21,641$ ,  $p=0,001$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı=32,17).

*“Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.”* ifadesine verilen yanıtların, iç denetçilerin idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanmış olması durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir ( $\chi^2=28,426$ ,  $p=0,001$ ). Grupların sıra ortalamaları dikkate alındığında söz konusu ifadeye en fazla, idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğunu düşünenlerin katıldığı bunu sırasıyla kararsız kalanlar ve katılmayanların izlediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılan iç denetçiler katılmayanlara göre anılan ifadeye daha



fazla katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı belirlenmiştir (sıra ortalaması farkı =36,40).

### **3.8. Tartışma ve Araştırma Sonuçları**

Elde edilen bulgular ve yapılan analiz sonuçları araştırmanın ana ve alt amaçları dikkate alınarak aşağıda yorumlanmıştır.

#### **3.8.1. İç Denetimin “Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü**

Araştırmanın literatür kısmında değinildiği üzere kurumlarda gerek iç kontrolün kurulması gerekse iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde üst yöneticinin isteği ve desteği çok önemlidir. Kontrol faaliyetlerinin genel ve kapsamlı olarak yer aldığı kontrol stratejileri ve yöntemleri standardı ve genel şartlarının uygulanması ve denetlenmesinde üst yöneticinin farkındalığının önemi muhakkaktır. Bu nedenle iç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğinin üzerindeki rolü kapsamında üst yöneticilerin farkındalığının ne düzeyde olduğunu belirlemek amacıyla katılımcılara 2 soru yöneltilmiştir.

Tablo 6’da görüldüğü gibi iç denetçilerin %43,6’sı üst yönetimin kontrol faaliyetlerinin önemini farkında olmadığını belirtirken %41,7’si ise farkında olduğunu belirtmiştir. Tablo 7’de ise katılımcıların %36,6’sı üst yönetimin iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkında olmadığını belirtmişken %49,4’ü farkında olduğunu belirtmiştir. Katılımcılar arasında görüş birliğinin olmaması kamu idareleri itibariyle üst yöneticilerin konuya bakış açılarının aynı olmadığını ve elde edilen bulgularda kararsızların oranları da dikkate alındığında kamu idarelerinde çoğunlukla üst yöneticilerin iç kontrol ve iç denetim uygulamalarını üst düzeyde sahiplenmedikleri görülmektedir. Bununla birlikte Tablo 24’te görüldüğü gibi idarelerinde iç kontrolün Kamu İç Kontrol

Standartlarına uyumunun sağlandığını düşünen katılımcıların bu iki soruya olumlu yanıt vermiş olmaları, aşağıda örneklerine yer verilen katılımcı görüşleri de bu düşünceyi desteklemektedir;

“İdareler henüz iç denetime ve kontrol faaliyetlerine hazır değildir. Kontrol faaliyetleri gereksiz işler olarak görülmektedir. Üst yöneticiler henüz iç kontrol ve iç denetimin farkına yeterince varamamış ve asla çabaları da olmamıştır. İç kontrol eğitimlerine öncelikle ve kesinlikle üst yöneticilerden başlanılmalıdır. Üst yöneticiler iç kontrolü bir gereklilik olarak görmediği sürece sonuç almak imkânsızdır.”

“Yönetimler ve çalışanların henüz bu bilinçte olmadığını düşünüyorum.”

“İdareler personel yetersizliği başta olmak üzere çeşitli mazeretleri sürerek ve günlük işlere ağırlık vererek iç kontrolü ikinci plana atmaktadırlar. İç denetim ise Türk İdari yapısına yeni girdiği için üst yöneticiler tarafından güçlü bir şekilde desteklenmediği sürece gerekli katkıyı sağlamakta güçlükler yaşayacaktır. Maalesef bu destek bu gün için yeterli seviyede değildir.”

“Üst yöneticiler iç kontrol hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. İç denetim teftiş gibi algılanmakta ve teftiş gibi kullanılmaya çalışılmaktadır. İç denetimin faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesi için; üst yöneticilerin iç kontrol sistemi ve iç denetim konusunda bilgilendirilmeleri gerekir.”

“İdareler sadece angarya olarak gördükleri bu uygulamayı sahiplenip gereklerini yerine getirmekten acizdir. Her şey evrak üstündedir sahada bir şey yoktur.”

“Kamuda iç denetim faaliyetleri kurum yöneticisinin iradesine bağlanmış olup üst yöneticinin bakış açısına göre etkinliği dönem dönem azalır çoğalmaktadır.”

“Üst yöneticilere iç denetiminin önemi anlatılmalı, bu çerçevede İDKK daha aktif rol oynamalı.”

“Üst yönetici tarafından denetim faaliyetlerine katkı verilmediğinden çok az denetim yapılmaktadır.”

“İç denetimin ve iç kontrolün kurumlarda tam olarak yerleşmesi, öncelikle üst yöneticilerin bunu sözde değil özde istemeleri, faydasını kabullenmeleri ile ve kurumda farkındalık yaratmakla mümkündür. Üst Yöneticiler buna önem vermediği, sahip çıkmadığı sürece iç denetim "ve "iç kontrol" soyut, süslü birer kavram olmaktan öteye gidemeyeceğe benziyor. Kim ne derse desin üst yöneticiler "iç denetimi ve "iç kontrol" ü hala daha kendilerinin denetlenmesi olarak algılıyorlar ve sıcak bakmıyorlar.”

“İdare iç kontrol kavramından bihaberdir.”

“İç Denetimin etkin bir şekilde yürütülmesi, ancak ve ancak üst yöneticinin, iç denetimin yönetime değer kattığını düşünmesi ve iç denetimi desteklemesine bağlıdır.”

Tablo 8’de görüldüğü üzere katılımcıların %48,8’i idarelerinde her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığının denetlenmemekte olduğunu düşünmektedirler. Bununla birlikte konu hakkında kararsızların (%21,8) oranı da yüksektir. İç kontrol çalışmaları kapsamında idarelerde risk ve kontrol faaliyeti belirleme çalışmalarının tamamlanmamış olması bu genel şartın birebir denetim konusu yapılmadığını göstermektedir. Ayrıca Tablo 24’teki bulgulara görüldüğü üzere katılımcılardan idarelerinde Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlandığı hususunda olumlu görüş bildirenler her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığının denetlenmekte olduğunu ifade etmişlerdir. Buradan iç denetim faaliyeti aşamalarında potansiyel riskli alanlar belirlenirken mevcut süregelen kontrol önlemlerinin yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmekte olduğu, idarelerde iç kontrol çalışmaları kapsamında kurumsal risk yönetim süreçlerinin belirlenme ve kapsamlı bir risk değerlendirme çalışmalarının tamamlanmamış olması, her bir faaliyete yönelik kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığının denetimini olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Aşağıda konu ile ilgili olarak katılımcı görüşlerine yer verilmiştir.

“İdarelerde, süreç yönetimi ve risk yönetim sistemleri bulunmamaktadır. Süreçler, riskler ve risklerin önlenmesine yönelik yazılı kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmemiştir.”

“Stratejik plan ve performans programları amaç ve hedefleri ile faaliyet hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik iç ve dış engeller bakımından riskleri belirlemek ve buna göre kontroller oluşturmak yönünde henüz ilerleme sağlanamamıştır. Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmaları devam etmekle birlikte iç kontrol sistemi, yanlış algı (sitemi soyut, strateji birimince yukardan kurulan, yönetim üstü) nedeniyle henüz tüm yönetim kademelerinde ve birimlerin tüm süreçlerinde işlerlik kazanamamıştır.”

Kontrol faaliyetlerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin denetimi izlemeyi de beraberinde getirir. Yöneticilerin denetim raporlarının gereğini yerine getirip

getirmediğinin izlenmesi iç denetim faaliyeti ile yapılır ayrıca üst yönetici de idarede riskleri ve kontrol faaliyetlerinin izlenmesine yönelik yöntemler belirleyebilir. Örneğin performans değerlendirme sistemleri. Bu amaçla katılımcılara yöneltilen “idarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır” soru ifadesine Tablo 9’da görüldüğü gibi katılımcıların yarısından fazlası (%55,8) katılmadıklarını belirtirken %16,7’si katıldıklarını belirtmiştir. Ayrıca konu hakkında olumsuz yanıt verenlerle birlikte kararsızların oranının da yüksek olması (%27,6) idarelerde her bir faaliyet ve riskler için etkili bir izleme yapılamadığını göstermektedir. Tablo 24’te görüldüğü gibi sayısı az olsa da idarelerinde Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmalarının yapıldığını düşünenler bu ifadeye olumlu yönde yanıt vermiştir. Ayrıca ifadeye katılmayanlar ve kararsız kalanların oranının yüksek oluşu denetim raporlarında yer verilen önerilerin yöneticiler tarafından yerine getirilmesi veya sonuçlarının izlenmesi konusunda sıkıntıların olduğunu göstermektedir. Aşağıda yer verildiği gibi katılımcıların yorumları da bu düşünceleri destekler niteliktedir.

“Denetimler yapılmakla birlikte, sonucunda üretilen raporların gereği yerine getirilmekte midir? Kararsızım.”

“Birçok durum yazılı olarak yapılan denetimler neticesinde yazıya dökülmesi sağlanmış olmasına rağmen iş ve işlemlerin gerçekleştirilme aşamasında bu kuralların işlemediği (yazılı) görülmüştür.”

“İç kontrolün uygulanmasıyla ilgili olarak etkin (Başbakanlık veya ilgili bakanlık) merkezi bir takip sistemi bulunmamaktadır”

“Her şey evrak üstündedir sahada bir şey yoktur.”

“Üzgünüm izleme standardı işlemiyor idaremdede.”

“İç kontrol standartları yazılı olarak idarelerde uygulanmaya başlanmış gözükse de henüz tam olarak uygulanmaya başlamamıştır. Yapılan iç kontrol faaliyetleri tam olarak denetlenmemektedir. Denetim esnasında bulgu ve tespit yapılsa da uygulamaya geçirilmesi zaman almaktadır. Bazen de uygulamaya geçirilememektedir.”

Tablo 10’da görüldüğü gibi varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığının denetlenmekte olduğu hususuna eşit oranda olumlu ve olumsuz yönde görüş bildirmişlerdir (%40,4’er). Ayrıca kararsızların oranı da (%19,2) az değildir. Bu durum konu hakkında tam bir görüş

birliğinin olmadığını göstermektedir. Risk esaslı yürütülen i denetim faaliyetinin planlanması aşamasında idareler itibariyle denetim alanlarının farklılık göstermesi diğer bir ifadeyle bir idare için risk düzeyi yüksek bir alanın diğer bir idare için aynı olmaması böyle bir sonuç çıkmasına etken olabilir. Diğer taraftan Tablo 23’te görüldüğü gibi kamu idarelerinin kapsamaları itibariyle soruya verilen yanıtlar arasında da bir farklılık bulunmuştur. Buna göre varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığının denetimi özel btceli idarede, mahalli idarelere göre daha fazla yapıldığı belirlenmiştir. Tablo 24’te görüldüğü gibi kurumda iç kontrol çalışmaları kapsamında varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrol yöntemlerinin belirlenmiş olup olmaması da bu konuda birebir denetim yapılıp yapılmamasında etkili olmaktadır.

Tablo 11’de görüldüğü üzere katılımcıların yarıdan fazlası (%58,4) kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığının denetlenmediğini ifade etmiştir. %20,5’i konu hakkında karasız kalırken %21,1’i olumlu yönde görüş belirtmiştir. Ayrıca Tablo 24’te görüldüğü gibi idarelerde iç kontrol çalışmaları tamamlanmiş idarelerde, tamamlanmamış idarelere göre kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığının denetiminin yapıldığı görülmüştür. Bunlara göre olumsuz görüş bildirenlerin yanı sıra ve konu hakkında kararsız kalanlar da birlikte değerlendirildiğinde kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşıp aşmadığının çoğunlukla denetime konu olmadığı sonucuna varılabilir.

Özetlemek gerekirse iç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesi amacıyla katılımcılara yöneltilen ve yukarıda ayrıntılı olarak yorumlanan sorular bütün olarak değerlendirildiğinde idarelerin i kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumunun tam olarak sağlanamamış olması bu standart ve genel şartlarının birebir denetiminin yapılmasına olanak vermemekte ancak risk esaslı denetim kapsamında denetim alanı içerisinde yer alan faaliyetler denetlenirken söz konusu kontrol faaliyetlerindeki eksiklikler değerlendirilmektedir. Ayrıca 6 soru ifadesine verilen yanıtların ortalamasının ( $\bar{x}=2,80$ ) düşük olması idarelerde iç denetimin “kontrol stratejileri ve yöntemleri” kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliği üzerinde rolünün yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.

### 3.8.2. İç Denetimin “Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü

Kamu İç Kontrol Standartlarından “prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirmesi” standardı ve genel şartları gereğince; idarelerde gerek mali karar ve işlemler gerekse diğer faaliyetleri için yazılı prosedürlerin belirlenmesi ve belirlenen prosedürlerin sürecin tüm aşamalarını kapsaması, prosedürlerin güncel olması ve personel tarafından anlaşılabilir ve uygulanabilir olması da gerekmektedir. İç denetim faaliyetinin bu hususları denetlemede ne kadar etkili olduğuna ilişkin yapılan araştırma bulguları Tablo 12, 13 ve 14’te gösterilmiştir.

Bu bulgular bütün olarak değerlendirildiğinde katılımcıların yarısından fazlası (%57,7’si) mali karar ve işlemler hakkında yazılı prosedürlerin varlığının denetlenmekte olduğunu belirtirken %48,7’i bu prosedürlerin işlemlerin tüm aşamalarını kapsayıp kapsamadığının denetlendiğini, %46,8’i ise söz konusu prosedürlerin güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılır ve ulaşılır olduğunun denetlendiğini belirtmişlerdir. Ayrıca her bir soru ifadesine karşı olumsuz yanıt verenlerin ve kararsız kalanların oranı da düşük değildir. Olumsuz yönde görüş bildirenler ve kararsız kalanların oranının yüksek oluşu söz konusu kontrol faaliyetinin idaredeki mali karar ve işlemlerin yanı sıra diğer faaliyetleri de kapsamamasından kaynaklanmış olabilir. Çünkü idarelerde mali işlemlere yönelik olarak eskiden beri süregelen uygulanan kurallar bulunmaktadır. Ancak standardın öngördüğü şekilde mali karar ve işlemlere ve idarelerin ana hizmetlerine yönelik gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili olarak kapsamlı prosedürlerin hazırlanması iç kontrol çalışmaları kapsamında yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla gerçekleştirilen denetimlerin daha ziyade mali karar ve işlemlere yönelik gerçekleştirilen mali denetim ve uygunluk denetimi uygulamaları olduğu düşünülmektedir. İDKK tarafından yayımlanan 2011 yılı Kamu İç Denetim Raporunda yer alan aşağıdaki ifade bu görüşü destekler niteliktedir.

“2011-2013 döneminde hazırlanacak üç yıllık iç denetim planı ve yıllık programlarda; sırasıyla sistem denetimi, uygunluk denetimi ve mali denetime öncelik

verilmesi ve yine bu dönemde, idarenin hazırlıkları ile mevcut denetim kaynakları ölçüsünde performans denetimi çalışmalarına da başlanması.”

Ayrıca Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmaları kapsamında her bir iş sürecinin belirlenmesi çalışmalarının tamamlanmamış olması konu hakkında denetimlerin yapılmasına da etki etmektedir. Bu durumu Tablo 24’te görüldüğü gibi; idarelerinde Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmalarının yapıldığı hususuna katılanların; prosedür ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin, başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığının denetlenmekte olduğuna daha fazla katılmaları da açıklamaktadır. Diğer taraftan aşağıda yer alan katılımcı görüşleri de bu hususu desteklemektedir:

“İdareler halen eski sistemlerini muhafaza etmekte ve mevcut kanun, tüzük ve yönetmeliklere göre işlem yapmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları henüz istenen etkinlikte uygulanmamaktadır. Ancak eski sisteme göre de oldukça yol almıştır. Diğer taraftan kamu kurumlarında yeterli sayıda iç denetçi bulunmamaktadır. Ayrıca idareler kâğıt üzerinde iç kontrolün bir kısmını oluşturmuş olmakla birlikte uygulama olarak prosedürleri ile birlikte tam olarak iç kontrolü oluşturamamışlardır.”

“Kamu yönetimi dönüşümü yapılmadan kamu mali yönetimi dönüşümü yapıldı. Yetmezmiş gibi idarelerde iç kontrol ve mali kontrol çalışmaları yapılmadan (hatta başlamadan) iç denetim tesis edildi. Bu durum iç denetimin anlaşılabilmesi ve uygulanabilirlik sorununu doğurdu.”

“İdarelerde adı konulmasa da eskiden gelme kontrol faaliyetleri vardır.”

İç denetimin “prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünün belirlenmesine yönelik hazırlanan 3 soru ifadesine verilen yanıtların ortalaması ( $\bar{x}=3,22$ ) dikkate alındığında iç denetim faaliyetinin daha ziyade mali ve uygunluk denetimiyle mali karar ve işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi üzerine etkisinin olduğu bunun da çok yüksek düzeyde olmadığı söylenebilir.

### **3.8.3. İç Denetimin “Görevler Ayrılığı” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü.**

Tablo 15’te görülen bulgular değerlendirildiğinde idarede görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığının denetlenmesi konusunda iç denetçiler arasında görüş birliği bulunmamaktadır. Katılımcıların %43,6’sı idarelerinde görevler ayrılığı ilkesinin denetlenmekte olduğunu belirtirken %32,7’si aksini belirtmiş konu hakkında kararsız kalanların oranı ise %23,7’dir. Görüş birliğinin olmaması ve kararsız oranının yüksek olması tüm faaliyetlerde görevler ayrılığı kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğinin birebir denetime konu olmadığını ancak mali karar ve işlemlere yönelik gerçekleştirilen mali ya da uygunluk denetim uygulamaları çerçevesinde bu konuda görülen bir aksaklığın bulgu ve tespiti yapılmakta ve giderilmesine yönelik önerilerde bulunulduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca görevler ayrılığı ilkesinin birebir denetime konu olmamasının yanı sıra her idarenin risklerinin ve denetim alanlarının birbirinden farklılık göstermesi de katılımcıların kararsız ve olumsuz görüş bildirmelerine neden olabilir.

Sonuç olarak soruya verilen yanıtların ortalaması ( $\bar{x}=3,14$ ) dikkate alındığında iç denetim faaliyetinin, görevler ayrılığı kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğini sağlamada üst düzeyde etkili olmadığını söylemek mümkündür.

### **3.8.4. İç Denetimin “Hiyerarşik Kontroller” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü**

Tablo 16’da görülen bulgular değerlendirildiğinde katılımcılar arasında; İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunun sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin denetlenmekte olduğu hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Söz konusu kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğinin denetiminin yapılmakta olduğunu belirtenlerin oranının %39,8 olması diğer taraftan %37,8’lik bir oranın aksi yönde



görüş belirtmesi ve karasızların oranının da (%22,4) yüksek olması katılımcılar arasında görüş birliği olmadığını göstermektedir.

Ayrıca Tablo 24'te elde edilen bulgularda görüldüğü gibi idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanıp sağlanmamış olması katılımcıların bu ifadeye verdikleri cevapları etkilediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılanların çoğu hiyerarşik kontrollerin denetiminin yapılmakta olduğu hususunda olumlu görüş belirtmiştir.

İdarelerde iç kontrol kapsamında hiyerarşik kontrollere ilişkin düzenlemelerin yapılmamış olması, iç denetim faaliyeti kapsamında hiyerarşik kontrollerin bire bir denetim konusu olmadığını ancak yürütülen denetim faaliyeti kapsamında bu konuda görülen aksaklıkların değerlendirildiği izlenimini vermektedir. Katılımcıların yapmış olduğu açıklamalarda bu düşüncüyü desteklemektedir:

“İdarelerin geleneksel olarak, kendi işlem süreçlerindeki risklere karşı hiyerarşik kontroller mevcuttur.”

“Mevzuata uyum anlamında hiyerarşik kontroller var ancak istenilen veya beklenen hizmet çıktılarının sağlanmasında, kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasındaki riskleri önlemeye yönelik kontroller yoktur.”

“İdarede düzgün bir hiyerarşik yapı mevcut değildir. İdare iç kontrol sistemini oluşturmakta isteksizdir.”

Sonuç olarak soruya verilen yanıtların ortalaması ( $\bar{x}=3,03$ ) dikkate alındığında iç denetim faaliyetinin, “hiyerarşik kontroller” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğini sağlamada üst düzeyde etkili olmadığını söylemek mümkündür.

### **3.8.5. İç Denetimin “Faaliyetlerin Sürekliliği” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü**

Tablo 17’de görülen bulgular değerlendirildiğinde katılımcıların %46,8’i faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve

etkinliğinin denetlenmekte olduğunu belirtmişlerdir. Ancak bu görüşe katılmayanların oranının da yüksek olması (%37,8) ve kararsızların oranının % 15,4 olması katılımcılar arasında görüş birliği olmadığını göstermektedir. İç denetçilerin kamu idarelerinin farklı olması ve idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanıp sağlanmamış olması, kurumlar itibariyle belirlenen risk faktörlerinin dolayısıyla denetim alanlarının farklılık arz etmesi bu şekilde bir sonuç elde edilmesinde etkili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 23'te görüldüğü gibi Kamu İdarelerinin Kapsamları itibariyle söz konusu soru ifadesine verilen yanıtlar arasında farklılık görülmüştür. Kamu hizmet sunumunda süreklilik esastır ancak idarelerin karşı karşıya kaldığı riskler birbirinden farklılık gösterebilir. Dolayısıyla risk esaslı yürütülen iç denetim faaliyetinde idarelerin denetim alanları da birbirinden farklılık arz edecektir. Faaliyetlerin sürekliliği kontrol faaliyetinin denetlenmekte olduğuna ilişkin soru ifadesine verilen yanıtlarda Özel Bütçeli İdarelerde görev yapmakta olan iç denetçilerin genel bütçeli idarelerde görevli iç denetçilere göre daha fazla katılmış olmaları; özel bütçeli idarelerde faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik bulgu ve önerilerin genel bütçeli idarelerde gerçekleştirilen denetim faaliyetine göre daha fazla olduğu fikrini vermektedir.

Ayrıca Tablo 24'te elde edilen bulgularda görüldüğü gibi idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanıp sağlanmamış olması katılımcıların bu ifadeye verdikleri cevapları etkilediği görülmektedir. İdarelerinin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmış olduğuna katılanların çoğu faaliyetlerin sürekliliğine yönelik kontrollerin denetiminin yapılmakta olduğu hususunda olumlu görüş belirtmiştir.

Sonuç olarak soruya verilen yanıtların ortalaması ( $\bar{x}=3,10$ ) dikkate alındığında iç denetim faaliyetinin, "faaliyetlerin sürekliliği" kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliğini sağlamada üst düzeyde etkili olmadığını söylemek mümkündür.

### **3.8.6. İç Denetimin “Bilgi Sistemleri Kontrolleri” Kontrol Faaliyetinin Etkinliği ve Yeterliliği Üzerindeki Rolü**

İç denetimin “bilgi sistemleri kontrolleri” kontrol faaliyetinin etkinliği ve yeterliliği üzerindeki rolünü belirlemek üzere katılımcılara yöneltilen sorularla bilgi sistemlerinin sürekliliğinin, güvenilirliğinin, veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların etkinliği ve yeterliliğinin denetiminin yapılması konusunda görüşleri sorulmuştur. Katılımcılara yöneltilen ve 18, 19, 20, 21 numaralı tablolarda bulguları görülen sorulara verilen cevaplar birlikte değerlendirildiğinde bilgi sistemlerine yönelik bilgi sistemleri denetim faaliyetinin yapılmadığı ancak karasız kalanlar ve olumlu görüş bildirilenlerin oranları da dikkate alındığında gerçekleştirilen diğer denetim faaliyetleri sırasında iş süreçlerinin yürütülmesinde bilgi sistemlerinden yararlanılıyor olunması halinde bu konuda görülen aksaklıkların tespit edildiği düşünülmektedir.

Kamu idarelerinin kapsamı itibarıyla sorulara verilen yanıtlar arasında bir farklılık olup olmadığının analizi sonucunda bilgi sistemlerine yönelik kontrollerin denetimi konusunda anlamlı farklılık bulunmuş ve mahalli idarelerde görevli iç denetçiler genel bütçeli idarelerde görevli iç denetçilere göre bilgi sistemleri denetiminin yapıldığı konusunda daha fazla olumlu görüş belirtmişlerdir. Mahalli idarelerde yürütülen iş süreçlerinde bilişim sistemlerinin daha yoğun olarak kullanıldığı (örneğin; abonelik işlemleri, akıllı sayaç uygulamaları, gelirlerin takip ve tahsili, internet üzerinden bilgilendirme, imar uygulamaları.) göz önüne alındığında söz konusu faaliyetlerin denetimi sırasında kullanılan bilgi sistemlerine yönelik kontrollerin değerlendirildiği düşünülmektedir.

Kamu İç Denetim Standartlarından 2110.A2 nolu standartta iç denetim faaliyetinin idarenin bilgi teknolojileri yönetişiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorunda olduğu belirtilmiş olmakla birlikte öncelikle Kamu İç Kontrol Standartları gereğince idarelerde bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların geliştirmesi gerekmektedir. İdarelerde bu yönde düzenlemelerin yapılamamış olması da bilgi teknolojileri denetimine olumsuz

yönde etkilemektedir. İdarelerde iç kontrolün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmamış olmasının bilgi sistemleri kontrol faaliyetlerinin denetimi üzerinde etkili olduğu Tablo 24’te elde edilen bulgulardan görülmektedir.

Sonuç olarak bilgi sistemleri kontrollerinin denetimi kapsamında yöneltilen 4 adet sorunun ortalama değerinin ( $\bar{x}=2,62$ ) oldukça düşük olması idarelerde bu kontrol faaliyetleri üzerinde bilgi teknolojileri denetiminin çok az yapıldığını göstermektedir. Bu sonucu İDKK’nın yayımlamış olduğu 2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda yer alan aşağıdaki 2 ifade desteklemektedir.

“2011 yılında iç denetim birimlerinin daha çok sistem ve uygunluk denetimlerine öncelik verdikleri tespit edilmiştir. Öte yandan performans ve bilgi teknolojileri denetimleri sayısı ise oldukça düşük düzeyde kalmıştır.”

“İç denetçilerin bilgi teknolojileri denetimine ilişkin yetkinlikleri artırılmalı, iyi uygulama örnekleri elektronik ortamda paylaşımına açılmalıdır.”

Bilgi sistemleri kontrol faaliyetlerine yönelik denetimlerinin çok düşük düzeyde kalması bu konuda yapılacak olan denetimin özel uzmanlık gerektirmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum Kamu İç Denetim Standartlarında şu şekilde belirtilmiştir.

“1210.G3 - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.”

Ayrıca Kamu İç Denetim Genel Tebliğinde\* bu husus “Bilgi teknolojileri denetimi, bu konuda özel uzmanlığı olan veya bu alanda yeterli sürede eğitim alan iç denetçiler tarafından yürütülür. Kurul, bilgi teknolojileri denetimine ilişkin ilave sertifikasyon şartı getirilebilir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Diğer taraftan Kamu İç Denetim Rehberinde Bilgi Teknolojileri Denetiminin İDKK tarafından yayımlanacak “Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi” uyarınca yapılacağı belirtilmiş ancak henüz rehber yayımlanmamıştır.

---

\* Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği 19 Nisan 2013 tarih ve 28623 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Katılımcıların bu konudaki aşağıda belirtilen görüşleri de araştırma bulgularını ve yukarıda belirtilen mevzuat düzenlemelerini desteklemektedir.

“BT için atanmış olan İç Denetçi olmadığından BT denetimi ve BT kontrollerinin yeterliliği üzerinde yeterli değerlendirme yapmak zor.”

“IT denetimi konusunda kamuda denetim elemanlarının yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik özel bir süreç belirlenmesi gerektiğini düşünüyorum.”

### **3.8.7. İç Denetim Birimlerinin “Kontrol Faaliyetlerini” Değerlendirme ve Geliştirme Üzerindeki Rolü**

*“İç denetim birimleri, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkilidir?”* sorusuna cevap bulabilmek amacıyla belirlenmiş ana amaca ulaşmak üzere, alt amaçlar birlikte değerlendirildiğinde;

İdarelerde Kamu İç Kontrol Standartlarının öngördüğü kontrollere ilişkin düzenlemelerin tamamlanmamış olması nedeniyle iç denetim faaliyetiyle denetim konusu olan faaliyet veya iş süreçlerinde eskiden beri süregelen kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığının değerlendirildiği düşünülmektedir. Bununla birlikte prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi ile ilgili kontrol faaliyetleri ile görevler ayrılığı kontrol faaliyetlerinin denetiminin yapılmakta olduğuna dair soru ifadelerine verilen yanıtların ortalama değerleri dikkate alındığında idarelerde ağırlıklı olarak mali karar ve işlemlere yönelik mali ve uygunluk denetimlerinin yapıldığını, iç denetimin “bilgi sistemleri kontrollerini” değerlendirme ve geliştirme üzerindeki rolüne ilişkin ortalama değerlerin çok düşük bulunması ise idarelerde bilgi sistemlerine yönelik kontrollerinin yeterliliği ve etkinliğinin çoğunlukla denetime konu olmadığını göstermektedir.

Ayrıca idarelerde iç kontrolün kurulması ve kontrol faaliyetlerinin iç denetiminin yapılması konusunda üst yönetimin sahiplenmesinde görülen noksanlık da dikkat çekicidir. Araştırma bulgularına paralel olarak, 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda; idarelerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri incelendiğinde,

idareye özgü iş ve işlemler hariç tutulduğunda, idarelerde iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik olarak yeterli düzeyde farkındalık olmadığı hususu idarelerin ortak sorunu olarak belirtilmiştir. Diğer taraftan 2011-2013 Kamu Strateji Belgesinde “üst yönetim ve denetlenecek birimlerde iç denetim konusunda farkındalık eksikliği bulunması” ve “kamu idarelerinde denetime karşı olan isteksizlik” tehditler arasında sayılmıştır.

19 Nisan 2013’te yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 26’ncı maddesinde üst yöneticilerin sahiplenmesinde görülen noksanlık şu şekilde belirtilmiştir:

“Kanun ile öngörülen iç kontrol sisteminin temel unsurunu oluşturan iç denetim faaliyetinin etkin bir şekilde kurulabilmesi ve yürütülebilmesi kamu idarelerinin ve özellikle üst yöneticilerin bu konuda gösterecekleri hassasiyete bağlıdır. İç denetim faaliyetlerinden beklenen yararların sağlanması ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi bakımından yukarıda belirtilen düzenlemelere hassasiyetle uyulması ve idarelerce gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.”

Araştırma neticesinde varılan sonuçları katılımcıların görüşleri de destekler niteliktedir. Bu görüşlere örnekler vermek gerekirse;

“İç Denetçiler, iç kontrolün tasarımı, değerlendirilmesi ve sürekliliğinin sağlanmasında önemli role sahiptir. Ancak, doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak görevlerini yürüten iç denetçilerin bu fonksiyonlarını yerine getirmeleri pratikte mümkün olmamaktadır. İç kontrolün tasarımı, kurulması, güncellenmesi ve kontrol mekanizmalarının faaliyetlere, süreçlere katkı sağlaması için birimlerin üst düzey yöneticileri tarafından sahiplenilmesi gerekmektedir. İç denetim Kamu İç Kontrol Standartlarına göre henüz uyumu sağlanamamış bir iç kontrol sistemi varlığını sürdürmekte, kurum çalışmalarına değer katma ve faaliyetleri geliştirme noktasında etkin olamamaktadır. Böyle bir durumda iç denetçilerin denetim ve danışmanlık anlamında kurum çalışmalarına yeterli katkıyı sağlayamamaktadırlar. İç denetçilerin doğrudan üst yöneticiye bağlı görev yapmaları sorunların temel kaynağı olarak gözükmektedir.”

“Henüz idareler iç kontrol sistemlerini oluşturmadıklarından, iç kontrol sistemine yönelik denetimler yapılamamaktadır”

“İdarelerde, süreç yönetimi ve risk yönetim sistemleri bulunmamaktadır. Süreçler, riskler ve risklerin önlenmesine yönelik yazılı kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmemiştir. Üst yöneticiler iç kontrol hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir.”

İdarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumunun sağlanmamış olması yürütülen iç denetim faaliyetinin bu kontrol faaliyetlerinin etkin ve yeterli olup olmadığının denetiminden ziyade denetim alanına giren faaliyet veya süreçlerin denetimi sırasında tespit edilen aksaklıklara yönelik öneriler sunulması şeklinde gerçekleştiği görülmektedir.

Bu nedenle kamuda gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarının; kontrol faaliyetleri üzerindeki rolünün yeterli düzeyde olmadığı özellikle bilgi sistemleri kontrol faaliyetleri üzerindeki rolünün daha da düşük düzeyde olduğu söylenebilir.

## SONUÇ

İşletmelerin en önemli gayesi yapmış oldukları faaliyetlerden kazanç elde etmek ve işletmenin sürekliliğini ve büyümesini sağlamaktır. Kamu kurumları ise yasaların kendilerine verdikleri görevleri yerine getirerek kamu hizmeti sunma gayesi güderler. Amaçları, ürettikleri mal ve sundukları hizmetler farklı olsa da her iki kesim için de elinde bulundurdıkları her türlü kaynağın etkili, ekonomik verimli kullanılması, faaliyetlerin yasal ve yönetsel düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesi, faaliyetleri sonucunda oluşturulan mali bilgilerin doğru olmasını sağlamaları hususunda sorumlulukları vardır. Bu sorumluluk özel sektör için öncelikle hissedarlara karşı iken kamu sektöründe ise bu hizmetlerden yararlanan ya da yararlanmayan herkese karşıdır. Ayrıca kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında yetkili olanların yetkili mercilere hesap verme sorumluluğu bulunduğu gibi kurumların üst yöneticilerin de malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesinde sorumlulukları bulunmaktadır.

Öncelikle özel sektör uygulamalarında başlayan iç kontrol ve iç denetim düzenlemeleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte Kamu Mali Yönetimi literatürüne girmiştir. İç denetiminde bir parçası olan iç kontrole ilişkin standartlar COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliği ile belirlenmiş ve idarelerdeki iç kontrolün söz konusu standartlarda yer alan genel şartlara uygun hale getirilmesi istenilmiştir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün belirlediği İç Denetim Standartlarına paralel olarak belirlenen Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülecek bağımsız iç denetim faaliyeti ise üst yöneticiler için önemli bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme bileşenlerinden oluşan iç kontrol modelinin bir bütün olarak uygulanması idarelerde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini ve mali



raporların güvenilir olmasını sağlayacaktır. Her bir bileşen kendi içinde oldukça önemli olduğu gibi her bileşenin iyi işleyip işlememesi bir diğerini olumlu ya da olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle üst yönetim her bileşenin idarede uygulanmasını sağlar ve iç kontrolün yeterli ve etkin işleyip işlemediğinin denetimini iç denetçiler aracılığıyla denetler.

Kamu İç Kontrol Standartlarıyla belirlenen iç kontrolün söz konusu unsurlarından kontrol faaliyetleri; kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği, bilgi sistemleri kontrolleri olarak 6 adet standart altında sınıflandırılmıştır. Bu kontrol faaliyetleri iş süreçlerinde karşılaşılabilecek risklere karşı önleyici, yönlendirici, denetleyici, düzeltici kontroller olarak işlev görür.

İdarelerin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskler ve bu riskleri önlemek amacıyla alınması gereken kontrol önlemlerinin belirlenmesi ve uygulanması idarenin her türlü faaliyet ve iş süreçleriyle ilgilidir. Bunlarda yaşanacak bir aksaklık hedeflere ulaşamama sorunu doğuracağı gibi, kaynak israfına ve kamu zararına da neden olabilir. Bu yüzden üst yönetimce etkin ve yeterli kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve iş süreçleri içerisine yerleştirilmesi önemli olduğu gibi bu kontrollerin işleyip işlemediğinin ve amaca uygun olup olmadığının denetlenmesi de gerekmektedir. Üst yönetim adına iç denetim faaliyeti ile kontrollerin etkinliği ve yeterliliğinin denetlenmesi aksaklıkların tespit edilmesi ve öneriler geliştirilmesi üst yönetim için önemli bir güvencedir.

İç denetim kontrollerin yeterliliğini; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması ve yasal ve yönetsel düzenlemelere uyum konularında değerlendirir. Risk esaslı yürütülen iç denetim faaliyeti ile kontrollerin yeterliliği; sistem denetimi, uygunluk denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi, performans denetimi uygulamalarıyla denetime konu olur. İç denetim sürecinde tespit edilen noksanlık ve yetersizlikler denetim raporu ile üst yöneticiye raporlanır ve gereğinin yerine getirilip getirilmediği iç denetim birimince izlenir. İç denetim raporlarında belirtilen önerilerin yerine getirilmesi halinde kontrol süreçleri gelişir.

Kamu kesiminde uygulanmakta olan iç denetim faaliyetinin iç kontrol unsurlarından “kontrol faaliyetlerini” değerlendirme ve geliştirme üzerindeki rolünün teoride bahsedildiği gibi olup olmadığını belirlemek amacıyla ve “*İç denetim birimleri, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkilidir?*” sorusuna cevap bulabilmek üzere 156 kamu iç denetçisiyle anket çalışması yapılmıştır.

Araştırma bulgularından yola çıkarak yapılan değerlendirmelerde iç kontrolün bir parçası olan ve kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin sağlanmasında önemli bir katkısı olması gereken iç denetim faaliyetinin kamu kesiminde beklenen etkiyi tam olarak gösteremediği sonucuna ulaşılmıştır.

Özellikle bilgi sistemleri kontrolleri üzerindeki etkisinin çok daha düşük olduğu belirlenmiştir. Bilgi sistemlerine yönelik gerçekleştirilecek denetimlerin özel uzmanlık ya da özel olarak eğitim alınmasını gerektirmesi ayrıca bilgi teknolojileri denetim rehberinin henüz yayımlanmamış olması idarelerde bilgi teknolojileri denetimlerinin yapılmasını olumsuz yönde etkilemektedir.

Diğer taraftan her kamu idaresi için aynı düzeyde olmasa da genel olarak üst yöneticilerin iç kontrolün kendilerine sağlayacağı katkının farkında olmaması idarelerin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunun sağlanmasına yönelik çalışmaların yapılmasını olumsuz etkilemektedir.

Dolayısıyla idarelerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleriyle iç denetim alanına giren iş süreçlerinde süregelen kontrollerin değerlendirildiği sonucuna varılmıştır. İç kontrolün kontrol faaliyetleri bileşeni için Kamu İç Kontrol Standartlarında öngörülen kontrollerin tamamı dikkate alındığında kamuda uygulanmakta olan iç denetim faaliyetinin kontrollerin geliştirilmesi yönünde üst düzeyde bir katkı sağladığı söylenemez.

İç denetimin kontrol faaliyetlerinin gelişmesine teoride anlatıldığı şekilde bir katkı sağlayabilmesi için üst yönetici ile birlikte idarenin her kademesinde yer alan yöneticilerin ve çalışanların iç kontrolü sahiplenmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda üst yönetim adına gerçekleştirilen iç denetimin, kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi yönündeki değerlendirmeleri ve önerileri anlam kazanacaktır.

Bu nedenle idarelerin üst düzey yöneticilerinin iç kontrol ve iç denetimin önemiyle ilgili olarak farkındalığın arttırılmasına yönelik Maliye Bakanlığı Merkezi Uyumlaştırma Birimi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından bilgilendirme faaliyetlerinin yapılması önemlidir.

Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum konusunda iyi uygulama örneklerinin Merkezi Uyumlaştırma Birimi aracılığıyla diğer kurumlarla paylaşılması, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan taslak halinde bulunan Kamu İç Kontrol Rehberinin yayımlanması idarelerde iç kontrolün kurulmasına katkı sağlayacaktır.

Diğer taraftan kamu kurumlarının Sayıştay tarafından yapılan dış denetimi sırasında iç kontrollerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucu oluşturulacak olan denetim raporlarında iç kontrole yönelik görülen noksanlıklara yer verilmesi, idarelerce kamu zararına neden olan kontrol zafiyetlerinin sorgulanması zamanla idarelerde gerek iç kontrol gerekse iç denetimin öneminin farkındalığına olumlu katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2008). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü-İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma.”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2008-4, ss.185-208.

Akar, O. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemini ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Akpınar, M. (2011). “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, ss. 285-305.

Aksoy, T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No:53, Ağustos, Ankara.

Akyel, R. (2010a). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları Ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, ss. 83-97.

Akyel, R. (2010b). “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, *.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 19, Sayı 3, 2010, ss. 1-22.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, Adapazarı.

Bekçi, İ. ve Avşarlığil, N. (2011). “Finansal Bilgi Manipulasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 13, Sayı:2, Haziran, 2011.

Bertan Kaya, (evrimii), <http://www.bertankaya.net>,

[http://www.bertankaya.net/index.php?option=com\\_content&task=view&id=84&Itemid=25](http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25), 06.04.2012.

Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Büyüköztürk, Ş. (2005). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum*, Pegem A Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Ankara.

BT Denetim Rehberi (IIA), Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü resmi web sayfası, (Çevrimiçi) <http://denetim.bumko.gov.tr/TR,2349/yayin-dokuman.html>, 22.11.2012.

Can, V. ve Uyar, S. (2010). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım Tic.Ltd.Şti., Ankara.

Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Demirbaş, M. (2005). “İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1, ss.167-188.

Derici, O., Tüysüz, Z. ve Sarı, A. (2007). “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, sayı:65 (Özel), Nisan-Haziran 2007,ss. 151-172.

Dinçkan, A. (2008). “İş Sürekliliği Yönetim Sistemi Kurulumu”, TÜBİTAK Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü Yayını, Doküman Kodu: BGYS-0009, (Çevrimiçi) <http://www.bilgiguvenligi.gov.tr/bilgi-guvenligi-yonetimi-dokumanlari/uekae-bgys-0009-is-surekliligi-yonetim-sistemi-kurulum-kilavuzu.html>, 24.01.2013.

Erdoğan, M. (2005). *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, DPT-Uzmanlık Tezleri, Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No:2799, Ankara.

Göçen, C. A. (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97-2010, Sayfalar: 107-129.

Gökalp, Z. (2006). “Bilgi Güvenliği” adlı makale, Editör: Bayraktar, Berat Bir, “*Bilgi Yönetimi Akademik Yaklaşımlar*”, Beta Yayınları, İstanbul 2006, ss. 95-122.

Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (2011). *İdare Hukuku Genel Esaslar*, Cilt 1, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Turan Kitapevi, Ankara.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı, Eskişehir.

Güredin, E. (1994). *Denetim*, 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.

Güredin, E., Çömlekçi, F., Durmuş, A. H. ve Gönenli, A. (2001). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Kitapları, Yayın No: 29.

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Türkiye İç Denetim Enstitüsü resmi web sayfası, (Çevrimiçi)

[http://www.tide.org.tr/uploads/Ic\\_denetim%20standartlari\\_2011\\_turkce.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/Ic_denetim%20standartlari_2011_turkce.pdf), 20 Eylül 2011.

It Audit Manual (ASOSAI) T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu resmi web sayfası, (Çevrimiçi)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/ITAAuditManualASOSAI.aspx>, 20.11.2012.

İman, M. E., Eren, E. ve Yılmaz, R. (2010). “EFQM Mükemmellik Modeli İle Performans Karnesinin İşletme İtibarına Etkisi: Eskişehir Arçelik A.Ş. Buzdolabı İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, *9. Ulusal İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı*, 6-8 Mayıs 2010, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayını, ss. 142-147.

Kamu İç Denetim Standartları, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaya, B. (2011). *Kurumsal Verimliliğin Arttırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol*, (Çevrimiçi)

[http://www.bertankaya.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=9940:kurumsal-verimliliin-arttlmasnda-yeni-bir-arac-c-kontrol&catid=28:makaleler&Itemid=2](http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=9940:kurumsal-verimliliin-arttlmasnda-yeni-bir-arac-c-kontrol&catid=28:makaleler&Itemid=2), 17.Şubat.2012.

Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251/171, Eskişehir.

Kepekçi, C. (1988). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Keskin, D. A. (2010). “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”, *Denetim Dergisi*, Sayı:4, ss. 38-46.

Kırlioğlu, H. ve Akyel, N. (2004). “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 23, Temmuz 2004, ss. 28 -34, İstanbul.

Kıracı, M. (2003). “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık.

Koçak, S. Y. ve Kavakoğlu, T. (2010). “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, Hakemli Dergi, Nisan-Haziran 2010, Sayı:77.

Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 103, Temmuz 2006.

Köse, T. (2003). “İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı, *Mali Çözüm Dergisi*, 13(63), Nisan-Mayıs-Haziran/2003, ss. 156-168.

Küçük, E. (2009). *Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim Ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi, Kayseri.

Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (17.02.2012), (Çevrimiçi)

<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF1E095E577053A96B>, 17 Şubat 2012.

Maliye Bakanlığı, *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, 12 Temmuz 2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, *İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar*, 31.12.2005 tarihli ve 26040 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, 26 Aralık 2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Genel Tebliği*, 19 Nisan 2013 tarih ve 28623 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Rehberi*, (Çevrimiçi) <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>, 01 Eylül 2012.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Standartları*, 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Planı Ve Programı Hazırlama Rehberi*, (Çevrimiçi)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>, 01 Eylül 2012.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu İDKK (2012). *2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, (Çevrimiçi)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/FaaliyetRaporlari.aspx> , 24.04.2013.



Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi*, (Çevrimiçi)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>, 01 Eylül 2012.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü*, (Çevrimiçi) <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>, 01 Eylül 2012.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi-2011-2013*, (Çevrimiçi)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>, 01 Eylül 2012.

Mesci, M. ve Yıldırım, E. (2010). “Çok Boyutlu Performans Değerlendirme Modellerinden Balanced Scorecard’ın Devlet Üniversitelerinde Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Örnek Olay Çalışması”, *9. Ulusal İşletmecilik Kongresi Bildiriler Kitabı*, 6-8 Mayıs 2010, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayını, ss. 148-154.

Önder, M. F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*, Öz Baran Ofset, Ankara.

Özer, M. (1997). *Tek düzen muhasebe sistemi, sermaye piyasası mevzuatı, vergi mevzuatı ve 3568 sayılı kanun kapsamında denetim*, Özkan Matbaacılık, 1.baskı, Ankara.

Özeren, B. (2000). *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları: İnceleme*, Sayıştay Yayınları, Sayıştay, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara.

Özeren, B. (2004). *Intosai Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, Özet Çeviri, 2 Haziran 2004, (Çevrimiçi)

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf>, 15 Ocak 2012.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*, Beta Yayınları, İstanbul.

Pany, K. ve Whittington, O. R. (1997). *Auditing*, Richard D. Irwin, a Times Mirror Higer Education Group, Inc. ABD.

Pickett, K. H. Spencer, M Pickett, K H Spencer (2005), *Auditing for Managers*, John Wiley and Sons, Ltd, England.

Pickett, K. H. Spencer (2010). *The Internal Auditing Handbook*, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication.

PwC (2004). “Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu”, *III. PwC Çözüm Ortaklığı Platformu*, İstanbul, 22 Aralık 2004, (Çevrimiçi) [http://www.pwc.com/tr\\_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf](http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf), 15 Şubat 2012.

Root, S. J. (1998). *Beyond Coso: Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley&Sons, Inc ABD.

Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 18, Sayı: 1, ss. 343–358.

Saltık, N. (2007a). “İç Kontrol Standartları”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2007, Cilt: 2, Sayı:26, ss. 58-69.

Saltık, N. (2007b). *İç Kontrol Standartları*, T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4>, 15 Aralık 2011.

Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Versiyon No: 2011/1, Versiyon Tarihi: Haziran2011, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.asp>, 22 Kasım 2012.

Selimoğlu, S. K. (1999). “Faaliyet Denetimi”, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2009). *Muhasebe Denetimi*, 2.baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

Şengür, E. D. (2005). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu Ve Örnek Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

SPK Sermaye Piyasası Kurulu, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)*, 12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tektüfekçi, F. (2008). “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, ss. 79-108.

TİDE Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007’deki Değişikliklerle)*, Print Center, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09.11.1982 tarih ve 17863 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, *İç Denetimin Tanımı* (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, 20 Eylül 2011.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, *Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları*, (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar>, 20 Eylül 2011.

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara.

Uzay, Ş. (2008), “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, *2<sup>nd</sup> International Symposium on Auditing in Turkey*, 25-29 April (2007), Antalya, İSMMMOMO Yayın No:92, Editör: Cemal İbiş, ss. 275-307.

Uzun, A. K. (2008). “İç Denetim Nedir?”, (Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnnya.pdf>, 20 Mayıs 2012.

Uzun, A. K. (24 Mayıs 2012). “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/denetim-komitesi>, 24 Mayıs 2012.

Yenice, E. (2006). “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 150, Ocak – Haziran 2006, ss. 122-132.

Yenice, E. (2007). “Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Kurumsal Karne (Balanced Scorecard) Yaklaşımı”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:25, Bahar 2007, ss. 95-100.

Yılancı, M. (1992). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya.

Yılancı, M. (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Yıldız, Ö. R. (2007). “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2007, Sayı: 65, 145. Yıl Özel Sayısı, ss. 173-185.

Yıldız, Ö. R., (2010), “5018 Sayılı Kanun ve Bilişim Sistemleri Denetimi”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz, Ağustos, Eylül, 2010, ss.114-128.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazetede Yayımlanma Tarihi ve Sayısı: 24.12.2003 – 25326.

## Ek-1: Anket Formu

### Sayın İç Denetçi,

"İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezi araştırmasında kullanılmak üzere hazırlanmış olduğumuz anket formu aşağıda sunulmuştur. Vermiş olduğunuz cevaplar başka bir amaçla kullanılmayacak olup gizli tutulacaktır.

Cevaplamış olduğunuz anket formunu aşağıda belirtilen e-posta adreslerinden herhangi birine göndermenizi rica ediyoruz.

Araştırmamıza gösterdiğiniz değerli katkılardan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.  
Saygılarımızla.

**Prof. Dr. Münevver YILANCI**  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi  
İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

**Ayla MANTAR**  
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Öğrencisi

### **E-Posta Bilgileri:**

[avlamantar@ogu.edu.tr](mailto:avlamantar@ogu.edu.tr)  
[avlamantar@yahoo.com.tr](mailto:avlamantar@yahoo.com.tr)

## ANKET FORMU

### A- Lütfen görev yapmakta olduğunuz kamu idaresinin kapsamını işaretleyiniz.

Genel Bütçeli İdare	
Özel Bütçeli İdare	

Sosyal Güvenlik Kurumu	
Mahalli İdare	

### B- Aşağıdaki ifadelerden sizce uygun olan seçeneği işaretleyiniz

İç denetim faaliyetinin, "kontrol faaliyetlerini" değerlemede ve geliştirmede ne kadar etkili olduğunu belirlemek üzere hazırlanmış aşağıdaki ifadelerden sizce uygun olanı işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Üst yönetim; kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır.					
2. Üst yönetim; iç denetim faaliyetinin, kontrol faaliyetlerinin gelişmesine katkı sağladığının farkındadır.					
3. İdarede her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yönteminin var olup olmadığı denetlenmektedir.					
4. İdarede her bir faaliyet ve riskler için uygun izleme yapılmaktadır.					
5. İdarede varlıkların güvenliğini sağlamaya yönelik kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı denetlenmektedir.					
6. Kontrol yöntemlerinin maliyetinin beklenen faydayı aşmış aşmadığı denetlenmektedir.					

İç denetim faaliyetinin, “kontrol faaliyetlerini” değerlemede ve geliştirmede ne kadar etkili olduğunu belirlemek üzere hazırlanmış aşağıdaki ifadelerden sizce uygun olanı işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
7. İdarenin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürlerin var olup olmadığı denetlenmektedir.					
8. Prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayıp kapsamadığı denetlenmektedir.					
9. Prosedürlerin ve ilgili dokümanların, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olup olmadığı denetlenmektedir.					
10. İdarede görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığı denetlenmektedir.					
11. İdaredeki yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesine yönelik, hiyerarşik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
12. Faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
13. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini sağlayan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
14. Bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya yönelik kontrollerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
15. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yapılan yetkilendirmelerin yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
16. Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaların yeterliliği ve etkinliği denetlenmektedir.					
17. İdarenin iç kontrolünün Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumu sağlanmıştır.					

**C- Ekleme istediğiniz bir husus var ise lütfen ekleyiniz**

--

