

T.C.  
NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KÂR AMACI GÜTMİYEN ORGANİZASYONLARDA İÇ  
KONTROL VE İÇ DENETİM: BİR DEVLET  
ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Müslüm ZORLU

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

İşletme Ana Bilim Dalı

Nevşehir

Nisan 2014



T.C.  
NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KÂR AMACI GÜTMİYEN ORGANİZASYONLARDA İÇ  
KONTROL VE İÇ DENETİM: BİR DEVLET  
ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Müslüm ZORLU

Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

İşletme Ana Bilim Dalı

Nevşehir

Nisan 2014

Bütün hakları saklıdır.

Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı ve gönderme yapılabilir.

© Müslüm ZORLU, 2014

## BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Müslüm ZORLU

İmza :



“Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesi Uygulama” adlı yüksek lisans tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Kılavuzu’na uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Müslüm ZORLU

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

İşletme Ana Bilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Emir ERDEN

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ danışmanlığında Müslüm ZORLU tarafından hazırlanan “Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

.11./04/2014

**JÜRİ:**

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ  
Üye : Yrd. Doç. Dr. E.Hüseyin ÇETENAK  
Üye : Yrd. Doç. Dr. Oğuz ÖCAL



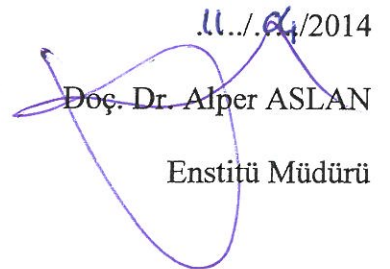
**ONAY :**

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun .14./04/2014 tarih ve 2014./15.193. sayılı kararı ile onaylanmıştır.

.11./04/2014

Doç. Dr. Alper ASLAN

Enstitü Müdürü



## ÖZET

### KÂR AMACI GÜTMİYEN ORGANİZASYONLARDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMA

Müslüm ZORLU

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans, Nisan 2014

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

Son yıllarda ardı ardına yaşanan küresel krizler ve kamu kesiminde yapılan köklü değişiklikler sonucu yeni kamu yönetimi anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu anlayışın bir gereği olarak da kamu ekonomisinin yerini piyasa ekonomisi, merkeziyetçi yapının yerini de daha ademi-i merkeziyetçi bir yönetim anlayışı almıştır. Böylelikle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, stratejik planlama, performans yönetimi ve denetimi gibi ilkeler önem kazanmıştır.

İç denetim ve iç kontrol uygulamaları, küreselleşme ve yerelleşme ile yetki, görev ve sorumlulukları arttırılan, aynı zamanda kâr amacı gütmeyen organizasyon olan üniversiteler için vazgeçilmez bir yönetim fonksiyonu haline gelmiştir. Bu sebeple üniversitelerde iç denetçiler iç denetim faaliyetlerinden; üst yöneticiler ise malî yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. Bugün üniversitelerde iç denetim ve iç kontrol uygulamaları faaliyete geçirilmiş; sistemli bir şekilde raporlama ve iyileştirme çalışmalarına başlanmıştır.

Bu tez çalışması ile iç denetim ve iç kontrol sürecinin üniversitelerde nasıl yerine getirildiği incelenmiştir. Özel sektör kuruluşları iç kontrol ve iç denetim fonksiyonundan öteden beri ciddi katma değer sağlamaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları açısından ise modern anlamda iç kontrol ve iç denetim fonksiyonu Türkiye’de daha yeni yeni oturmaya başlamıştır. Geline nokta itibariyle kamu kurumları için yeni sayılabilecek bu fonksiyonların etkin bir şekilde nasıl yerine getirileceği sorusuna cevap vermek amacıyla bir rehber niteliğinde olan bu tez çalışması kaleme alınmıştır.

Tez çalışmasında kâr amacı gütmeyen kuruluş olan bir devlet üniversitesinde iç denetim ve iç kontrol bölümünün üniversiteyi nasıl denetlediği, bu denetim ve kontrollerle hangi sonuçlara ulaşıldığı, hangi iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulandığı detaylarıyla incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** İç Denetim, İç Kontrol, Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlar



## **ABSTRACT**

### **INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDITING IN NON-PROFIT ORGANIZATIONS: A PRACTICE IN A STATE UNIVERSITY**

Müslüm ZORLU

Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Institute of Social Sciences

Department of Business Administration, M.A., April 2014

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Ahmet TANÇ

In recent years, as a result of successive global crisis and the fundamental changes in the public, the new public management approach has emerged. As part of this approach, the market economy has taken the place of public economy, while a more decentralist mode of rule has taken the place of centrist system. Thus, the principles, such as transparency in public administration, accountability, effectiveness, efficiency, affordability, strategic planning, performance management and auditing have become more of an issue.

Internal auditing and internal control practices, with globalization and decentralization, have become an indispensable management functions for state universities, non-profit organizations, whose powers duties and responsibilities have been increased. For this reason, internal auditors are responsible for the internal auditing practices at universities, top managers are responsible for the functioning of financial management and internal control system. Today, internal auditing and internal control practices at universities have been activated; systematical reporting and improvement efforts has begun.

In this thessis, it has been studied how internal auditing and internal control processes are fulfilled at universities. Private sector organizations have provided a considerable amount of added value from internal controls and internal auditing function since before now. On the other hand, in terms of public institutions and organizations, in the modern sense of internal control and internal auditing have started functioning regularly in Turkey lately. At this point, this thesis, as a guide, has been written up to answer the question, “how to perform these functions which may be new to public institutions effectively.

In this thessis, how internal auditing and internal control departments inspect a state university, a non-profit organization, and in consequence of these controls what results have been reached, and also which internal auditing and internal control practices are conducted, have been studied in detail.

**Key Words:** Internal Auditing, Internal Control, Non-profit Organizations

## TEŞEKKÜR

Öncelikle tezimin hazırlanmasında bana yol gösteren ve en büyük katkıyı sağlayan değerli tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ'a en içten saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Yüksek lisans öğrenimim süresince her zaman kıymetli yardımlarını ve desteklerini gördüğüm Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi'nin saygı değer hocalarına ve çalışanlarına en içten teşekkürlerimi sunuyorum.

Tezin bitirilmesi amacıyla motivasyonumu yükselten Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndaki iş arkadaşlarıma, değerli vakitlerini ayırarak tezin şekillenmesi aşamasında yardımlarını esirgemeyen arkadaşım Esra GÜVEN'e katkılarından dolayı teşekkür ederim. Ayrıca, her konuda en büyük desteğim olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Müslüm ZORLU

# İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>LİSTELER</b> .....	<b>xi</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM</b> .....	<b>5</b>
2.1. Kontrol ve Denetim Kavramı ile İlgili Genel Bilgiler .....	5
2.1.1. Kontrol Kavramı .....	5
2.1.2. Denetim Kavramı .....	8
2.1.2.1. Denetimin Tanımı .....	8
2.1.2.2. Denetimin Önemi ve Amaçları .....	11
2.1.2.3. Denetimin Kapsamı ve Yöntemleri.....	14
2.1.3. Denetim Türleri .....	15
2.1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	15
2.1.3.2. Kaynağına Göre Denetim Türleri.....	17
2.1.3.3. Niteliğine Göre Denetim Türleri .....	18
2.1.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	19
2.2. İç Kontrol .....	21
2.2.1. İç Kontrolün Tanımı.....	22
2.2.2. İç Kontrolün Önemi ve Etkileri.....	25
2.2.3. İç Kontrol Modelleri.....	27
2.2.4. İç Kontrol ile İlgili Uluslararası Düzenlemeler .....	30
2.2.4.1. Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları .....	30
2.2.4.2. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları .....	31
2.2.4.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları.....	32

2.2.4.4. Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FEE)'nin Denetim Standartları Konusundaki Çalışmaları.....	33
2.2.4.5. Avrupa Birliği'nin Denetim Standartları Konusundaki Çalışmaları .....	34
2.2.5. İç Kontrol ile İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler .....	36
2.2.5.1. SPK Tebliğleri.....	36
2.2.5.2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu.....	38
2.2.5.3. BDDK İç Sistemler Hakkında Yönetmelik.....	40
2.2.5.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.....	41
2.2.5.5. 5018 Sayılı Kanun .....	43
2.3. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim .....	47
2.3.1. İç Denetimin Tanımı .....	48
2.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Değişen Rolü .....	50
2.3.3. İç Denetimin Önemi .....	53
2.3.4. İç Denetimin Bağımsızlığı .....	54
2.3.5. İç Denetim Uygulamasında Karşılaşılan Zorluklar.....	55
2.3.6. Uluslararası İç Denetim Standartları .....	55
2.4. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki.....	60
<b>3. KÂR AMACI GÜTMİYEN ORGANİZASYONLARDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM .....</b>	<b>65</b>
3.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlar .....	66
3.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol.....	75
3.2.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrolün Amaçları...	78
3.2.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrole İhtiyaç Duyulma Nedenleri .....	84
3.2.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrolün Unsurları...	86
3.2.3.1. Kontrol Ortamı .....	87
3.2.3.2. Risk Değerlendirme.....	96
3.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri .....	100
3.2.3.4. Bilgi ve İletişim.....	101
3.2.3.5. Gözlemeleme .....	103
3.2.4. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler.....	104
3.2.4.1. Projenin Tasarlanması .....	104

3.2.4.2. Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi .....	107
3.2.4.3. Kapsamın Değerlendirilmesi.....	108
3.2.4.4. Kontrol Merkezinin Oluşturulması .....	110
3.2.4.5. Başlangıç Testleri ve Devam Eden Testlerin Yapılması.....	112
3.2.4.6. Gözlem .....	113
3.2.4.7. Risk.....	114
3.2.4.8. Maliyet .....	114
3.2.4.9. Yönetimin Sorumluluğu .....	117
3.2.4.10. Önleyici Özellik Taşınması .....	117
3.2.4.11. Sistemde Mevcut Sınırlamalar Olması.....	118
3.2.4.12. Özel Kontrol Amaçlarının Belirlenmesi .....	119
3.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim.....	121
3.3.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda Denetimin Önemi.....	121
3.3.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Amaçları	123
3.3.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Kapsamı .	126
3.3.3.1. Mali Tabloların Denetimi .....	126
3.3.3.2. Uygunluk Denetimi .....	127
3.3.3.3. Faaliyet Denetimi .....	127
3.3.4. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Uygulama Nedenleri .....	130
3.3.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme .....	130
3.3.4.2. Vekalet Teorisi .....	131
3.3.4.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	132
3.3.4.4. Tasarruf İhtiyacı .....	132
3.3.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı .....	133
3.3.5. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim Süreci .....	133
3.3.5.1. Planlama .....	134
3.3.5.2. Denetimin Yürütülmesi .....	134
3.3.5.3. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması .....	146
3.3.5.4. İzleme ve Değerlendirme .....	148
3.3.6. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim Uygulamaları.....	149
3.3.6.1. Sistem Denetimi .....	149

3.3.6.2. Uygunluk Denetimi .....	151
3.3.6.3. Mali Denetim.....	151
3.3.6.4. Performans Denetimi.....	153
<b>4. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMASI.....</b>	<b>155</b>
4.1. Uygulama ile İlgili Genel Bilgiler .....	155
4.1.1. Uygulamanın Amacı .....	155
4.1.2. Uygulamanın Önemi .....	156
4.1.3. Uygulamanın Kapsamı .....	157
4.2. Bir Devlet Üniversitesinde İç Kontrol Uygulaması .....	157
4.2.1. İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar.....	157
4.2.2. İç Kontrol Süreci .....	158
4.2.2.1. Kontrol Ortamı Standartları .....	163
4.2.2.2. Risk Değerlendirme Standartları .....	169
4.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri Standartları.....	171
4.2.2.4. Bilgi ve İletişim Standartları .....	175
4.2.2.5. İzleme Standartları .....	179
4.2.4. Geleceğe Yönelik İç Kontrol Yol Haritası.....	181
4.3. Bir Devlet Üniversitesinde İç Denetim Uygulaması.....	183
4.3.1. İç Denetim Bulguları .....	183
4.3.2. Taslak İç Denetim Raporu.....	197
4.3.3. İç Denetim Raporu / Personel İhtiyacına İlişkin Rehber.....	208
4.3.4. İç Denetim Raporu / Bulgu ve İzleme Formu .....	228
<b>5. SONUÇ .....</b>	<b>249</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>257</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>268</b>
Ek 1. Görevlendirme .....	268
Ek 2. Denetim Bildirimi .....	269
Ek 3. Denetim Kontrol Listesi.....	270
Ek 4. Örnek Çalışma Kağıdı .....	272
Ek 5. Açılış Toplantısı Tutanağı .....	273
Ek 6. Örnek Risk Kontrol Matrisi .....	274
Ek 7. Denetim Süre Planı Formu .....	275
Ek 8. Denetim Süresi ve Kaynağı Revizyon Formu .....	276

Ek 9. Bireysel Çalışma Planı .....	277
Ek 10. Bulgu Formu .....	279
Ek 11. Kapanış Toplantısı Tutanağı .....	280
Ek 12. Denetim Değerlendirme Formu .....	281
Ek 13. Denetçi Değerlendirme Formu .....	283
Ek 14. İç Kontrol Sorgu Formu.....	284
Ek 15. Hukuk Müşavirliği ile İlgili Örnek Risk ve Kontrol Matrisi .....	287
<b>ÖZ GEÇMİŞ.....</b>	<b>288</b>

## LİSTELER

### Tablolar Listesi

<b>Tablo 3.1:</b>	Kâr Amaçlı ve Kâr Amaçsız Organizasyonların Özellikleri .....	72
<b>Tablo 4.1:</b>	İç Kontrol Uyum Eylem Planı Matrisi .....	162
<b>Tablo 4.2:</b>	Kurumlar Arasında Naklen Ataması Yapılacak Personele Ait Form .....	221
<b>Tablo 4.3:</b>	Personel İhtiyacı Talep Formu .....	222
<b>Tablo 4.4:</b>	Personel İhtiyacının Tespiti, Bildirilmesi ve Karşılanmasına Yönelik İş Akış Şeması .....	224
<b>Tablo 4.5:</b>	Kadro Talep İşlemleri Formu .....	227
<b>Tablo 4.6:</b>	Bulgu İzleme Formu .....	232
<b>Tablo 4.7:</b>	Personel Talepleri İzleme Formu .....	248

### Şekiller Listesi

<b>Şekil 3.1:</b>	İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi .....	106
<b>Şekil 3.2:</b>	İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler .....	116
<b>Şekil 4.1:</b>	Eylemlerin İç Kontrol Bileşenlerine Göre Yüzde Dağılımı .....	159
<b>Şekil 4.2:</b>	Eylemlerin Tamamlanma Tarihlerine Göre Yüzde Dağılımı .....	160



## KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebe Derneği
AICPA	Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİS	Bilgi v e İletişim Standartları
ECIIA	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FEE	Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu
FEI	Finansal Yöneticiler Enstitüsü
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
IIIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
İS	İzleme Standartları
KFS	Kontrol Faaliyetleri Standartları
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
KOS	Kontrol Ortamı Standartları
Md.	Madde
RDS	Risk Değerlendirme Standartları

SOX	Sarbanes Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
ve diğer.	Ve Diğerleri

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda Türkiye’de mali yönetim alanında gerçekleştirilen reformlarla Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun yürürlüğe girmesi ile uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu, ülkemizin koşullarını ve ihtiyaçlarını da göz önünde bulunduran, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi hedeflemiş denetim ilke ve tekniklerinin geliştirilmesi suretiyle, kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik bir iç kontrol ve iç denetim mekanizmasının kurulması amaçlanmıştır.

İç kontroller ve iç kontrol sürecinin sağlıklı yürüyüp yürümediğini sorgulayan iç denetimler; iş süreçlerinin içinde yer alan makul güvence sağlama işlevi için tasarlanmış unsurlardır. İç kontroller üst yönetim, yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanmakta, yönlendirilmekte ve yürütülmektedir. İç kontroller; faaliyetlerin etkin ve verimli olması, güvenilir mali raporlama yapılması ve yasal mevzuata uyumun sağlanması işlevlerinden ötürü önem taşımaktadır.

Kamu mali yönetimi alanlarında uzmanlaşmış personel eksikliği nedeniyle çoğu kamu kurumlarında bu sistemleri oluşturmak oldukça sancılı olmakta ve çok zaman almaktadır. Kurum, bu durumun doğal sonucu olarak gerek maliyet açısından, gerekse gelişim hızı açısından olumsuz bir süreçle karşı karşıya kalmakta ve birçok

fırsat kaybına uğramaktadır. Bu doğrultuda, tez çalışmasında yeni kamu mali yönetimi kanunu ile getirilen kamu kuruluşlarındaki iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimin, uluslararası standartlara uygun şekilde oluşturulması, sürdürülmesi ve uygulanması çalışmalarına yükseköğretim kurumları bazında katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

İç denetim ve iç kontrol, küreselleşme ve yerelleşme ile yetki, görev ve sorumlulukları arttırılan bir kâr amacı gütmeyen organizasyon olan üniversiteler için vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir. Bu bağlamda üniversitelerde; iç denetçileri iç denetim faaliyetlerinden, üst yöneticiler ise malî yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. İç denetim ve iç kontrol uygulamaları faaliyete geçirilmiş ve sistemli bir şekilde raporlama, iyileştirme çalışmalarına başlanmıştır.

Türk kamu mali yönetim sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Üniversitelerin çalışmalarına değer katılması, geliştirilen denetim ilke ve tekniklerinin üniversitelerde etkin uygulanması ile mümkün olacaktır. Üniversite kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik bir iç denetim mekanizmasının kurulması ve çalışmalarına katkıda bulunulması, bu araştırmanın önemini ortaya çıkarmaktadır.

Modern anlamda iç kontrollerin ve iç denetim fonksiyonunun kâr amacı gütmeyen kurumlarda nasıl tasarlanacağına ve sürdürüleceğine ilişkin başarılı uygulama örneklerine ait çalışmalar literatürde sınırlı sayıdadır. Bu tez çalışmasının son bölümünde uygulayıcıların bu konudaki bilgi eksikliğini giderebilmek amacıyla bir devlet üniversitesinde iç kontrol ve iç denetimin tasarım ve işleyişine ilişkin

örnek bir model sunulmaya çalışılacaktır. Böylece konu ile ilgili bilgi eksikliğinin giderilmesi ve uygulayıcılara örnek bir uygulama rehberi sunulmaya gayret gösterilecektir.

Bu çalışmada, 5018 sayılı Kanunla yasal çerçevesi çizilen mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olan iç kontrol sistemleri ve iç denetim, faaliyet ve süreçlerine ilişkin usul ve esaslarıyla birlikte irdelenecektir.

“Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama” isimli bu tez çalışması beş bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünü giriş kısmı oluşturmaktadır.

İkinci bölümünde öncelikle iç kontrol ve iç denetime ilişkin kavramsal çerçeveye ve genel esaslara değinilmiştir. Bu kavramların, tanımı, mahiyeti, unsurları, niteliği gibi hususlar genel olarak irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde 5018 sayılı Kanunla öngörülen iç kontrol sistemleri ve iç denetim arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmış; bu sistemlerin tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Böylece, iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarlanmasında, uygulanmasında ve geliştirilmesinde kamu idarelerince göz önünde bulundurulması gerekli ilke, kural ve yöntemler konusunda uygulayıcılara teorik ve hukuki bir çerçeve sunulmuş olacaktır.

Çalışmanın dördüncü bölümü olan uygulama bölümünde ise teori ile uygulama arasında bağlantı kurulmuş; iç denetim ve iç kontrol sürecinin kâr amacı gütmeyen kuruluş olan bir devlet üniversitesinde nasıl yerine getirildiği incelenmiştir. Bu bağlamda, üniversite bünyesinin nasıl denetlendiği, denetleme sonrasında hangi sonuçlara ulaşıldığı ve hangi iç denetim-iç kontrol faaliyetlerinin uygulandığı detaylarıyla irdelenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan beşinci bölümde ise sonuç ve öneriler kısmına yer verilmiştir.

## **2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

İç denetim ve iç kontrol kavramlarına geçmeden önce denetim ve kontrol kavramlarına değinmek ve tanımını yapmak, daha sonra ise iç denetim ve iç kontrole geçmek yerinde olacaktır.

### **2.1. Kontrol ve Denetim Kavramı ile İlgili Genel Bilgiler**

Dilimizde denetim ve kontrol kavramlarının sık sık birbirlerinin yerine kullanıldığını görmekteyiz. Birbirlerinin yerine kullanılabilir kadar yakın anlam taşımakla beraber, bu iki kavramın farklı yönleri önem taşımaktadır. Bu nedenle öncelikle kontrol ve denetim kavramlarının açıklanması, konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.

#### **2.1.1. Kontrol Kavramı**

Kontrol kavramı, muhasebe literatüründe denetim kavramından farklı olarak; olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır (Kepekçi, 2000, s.65). Kontrol, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanmasıdır (Keskin, 2006, s. 12).

Kontrolün asıl amacı, hataları ve zayıf noktaları ortaya çıkarmak, düzeltici önlemler olarak bunların tekrarını engellemektir. Bu yönüyle kontrol, tıpkı bir ölçme

tartma işlemi gibi yöneticinin kurumda yapılan ve tamamlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir (Doyrangöl, 2002a, s. 47).

Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan kontrol, faaliyet sonuçlarını tespit ederek diğer yönetim fonksiyonlarının neyi, nasıl, hangi ölçülerde başardığını ortaya koyar. Diğer bir deyişle kontrol, bir kurumun amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak önlemler bütünüdür (Elitaş, 2004, s. 34).

Kontrolün denetimden farklılığını aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür (Karapınar ve diğer., 2006, s. 740):

- Kontrol, kurum personeli; denetim ise kurum dışındakiler tarafından yürütülür.
- Kontrol, insanlar dışında çeşitli yöntem, mekanik araçlar ve süreçlerden oluşabilir, denetim ise zihinsel çalışmaya dayanır.
- Kontrol işlemlerin yapıldığı sırada, denetim ise geçmişe dönük olarak uygulanır.
- Kontrol süreklilik arz eder, denetim ise yılın belirli dönemlerinde yoğunlaşır.

Özetle, kontrol denetimi de içine alan daha geniş bir kavramdır. Aynı kökten gelmekle birlikte birbirinden zaman, yöntem ve yapan kişiler açısından farklı kavramlardır (Yıllancı, 2006, s. 5-9).

Bir kurumda ölçülebilen, düzeltilmesi mümkün olan her faaliyet, her üretim faktörü kontrolün konusuna girebilmektedir. Ancak bir denetçinin göz önünde bulunduracağı kontrol türleri esas olarak; önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olmak üzere üç grupta toplanabilir. Bunlar içerisinde en güçlü olan kontrol çeşidi önleyici kontrollerdir. Problemin oluşmadan engellenmesi, oluşuktan sonra ortaya çıkartılmasından ya da bir kere olduktan sonra düzeltilmesinden çok daha etkilidir.



**Önleyici Kontroller:** Risklerin oluşmasını ve hataları engellemeye olanak sağlayan kontrollerdir. Örneğin, hile yapılmasını önlemek için güvenilir ve yetkin kişilerin işe alınması, görevlerin aykırılığı ilkesinin benimsenmesi önleyici kontrollere örnek verilebilir. Uygun belgeleme ve kayıt kontrolleri hatalı işlemlerin gerçekleşmesini engellemektedir. Kurumun kaynaklarının kötü kullanımını önlemek için uygun şekilde yetkilendirme yapılması, yanlış işlemleri tespit etmek ve önlemek için sistem kontrollerinin uygulanması, varlıkların yanlış ve amaç dışı kullanımlarını önlemek için yöntemlerin uygulanması da önleyici kontroller kapsamındadır (Bodnar ve Hopwood, 2003, s. 152).

**Tespit Edici Kontroller:** Bu kontroller bir problem olduğunda ortaya çıkarıcı nitelikte kontrollerdir. Tespit edici kontroller önlenememiş, öngörülme­yen bir hata oluştuğunda ortaya çıkarmak üzere tasarlanmış kontrol türüdür.

Tespit edici kontroller esas olarak önleyici kontrollerin etkililiğini ölçerler. Önleyici kontrollere göre daha maliyetli kontrollerdir. Ayrıca bütün hataların önleme sistemi aracılığıyla kontrol edilmesi mümkün değildir. Bu aşamada tespit edici kontroller büyük önem taşımaktadır. Yapılması önlenememiş hataların, gerçekleştiklerinde tespit edilmeleri gerekmektedir (Sawyer ve diğer., 2003, s. 72).

**Düzeltilici Kontroller:** Düzeltilici kontroller işlemlerin sonucunda problemlerin tespit edilmesi halinde devreye giren kontrol türleridir. Bu problemler meydana geldiğinde bunları ortadan kaldırıp istenen durumun oluşmasını sağlamaktadırlar.

Eksikliklerin düzeltilmemesi veya tekrar gerçekleşmelerine izin verilmesi halinde tespit edici kontrollerin hiçbir önemi kalmamaktadır. Bu nedenle, yönetimin istenmeyen durumların oluşmasına sebep olan bir sistemi geliştirmeleri ve bu durumların tekrar oluşmasını engelleyecek işlemlerin belirlenmesi gerekmektedir (Wilkinson ve Cerullo, 1997, s. 293).

### **2.1.2. Denetim Kavramı**

Denetim kavramı bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi olup, bu bölümde denetimin tanımı, önemi, amacı ve türleri incelenmektedir.

#### **2.1.2.1. Denetimin Tanımı**

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ekonomik etkinliklere daha karmaşık bir yapı kazandırmıştır. Bu karmaşık iktisadi etkinliklerin yerine getirilmesi de her geçen gün daha da zorlaşmaktadır (Selimoğlu, 1996, s. 5). Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim de günden güne artmaktadır.

Organizasyonlar tarafından organizasyonla ilgili gruplara açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılması önem kazanmıştır (Cook ve Winkle, 1994, s. 1). Zira ekonomi literatüründe güvenilir bilgi; bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış bilgi anlamına gelmektedir.

Kurum yönetim sürecinde karar alma aşamasındaki yönetici, kendisine ulaşan bilgileri, kaynağından inceleme ve doğrulama imkânından yoksundur. Dolayısıyla yönetici kendi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan bu bilgilerin doğruluğuna ve objektifliğine inanmak ve güvenmek durumundadır (Pekiner, 1988, s. 3). Başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerde isteyerek ya da istemeyerek de olsa bazı hatalar ve yanlışlıklar bulunması ihtimali mevcuttur.

Kurum ve kuruluşların en alt kademesinden en yüksek kademesine kadar birimlerin başında bulunan yöneticilerin bilgi ve beceri düzeylerine bağlı olarak dikkatsizlik, unutmama, kasıt gibi elde olan veya olmayan çeşitli nedenlerle üretilen

bilgilerde hata, yanlışlık ve usulsüzlükler olabilir. Dolayısıyla yöneticiler, karar alma sürecinde kendilerine iletilmiş ve yeterince güvenilir olmayan bilgilere yönelik olarak bazı tedbirler almak zorundadır (Arens, 1980, s. 3). Güvenilir bilgiye ulaşmak için yaygın şekilde kullanılan yöntem bahse konu bilgilerin bağımsız, tarafsız, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip bir kişi tarafından belli standartlara uygun olarak denetlenmesidir. Ancak bu şekilde yapılacak bir denetim sonucunda, bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı onaylanan bir bilgi, karar alma sürecinde, güvenilir bilgi olarak kullanılacaktır (Güredin, 1999, s. 4).

Gerek bireysel gerekse toplumsal faaliyetlerin belirli bir amaca yönelik olarak gerçekleştirildiği kabul edilirse, amaçlanan sonucun elde edilip edilmediği ve bu amaca ulaşmak için izlenen yöntemlerin önceden bilinen norm ve standartlara uygun olup olmadığının saptanmasına yönelik yapılan araştırma, denetimle olur. Denetim ise, bir şeyin doğruluğunu anlamak için araştırma ve inceleme yapmak, gözlemek ve eleştirici bir gözle yemden gözden geçirmek anlamlarını da içeren genel bir kavramdır (Haspolat, 1991, s. 306).

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing”dir. Auditing kavramının kökeni Latince “ışıtme ve dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır (Yurtsever, 2008, s. 9).

Gerek kanun metinlerinde, gerekse uygulamada çok sayıda denetim tanımının olduğu göze çarpmaktadır. Aşağıda denetim olgusunun birkaç kullanım şekli belirtilmiştir. Denetim, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır (Yörüker, 2004, s. 4).

Denetim, klasik anlamda geçmişe yönelik neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik belirli hususları gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmek anlamındadır (Yüzgün, 1984, s. 20). Risk ve sistem bazlı geleceğe yönelik denetimde, iş akışlarının ve sistemlerin incelenmesi ve analizlerinin yapılması sonucunda doğabilecek risklerin öngörülmesi ve buna yönelik önlemlerin risk doğmadan alınması hedeflenir. Böylelikle maliyet tasarrufu yanında etkinlik ve verimlilik artışı sağlanmış olur.

Denetim, bir kişi, kurum, kuruluş, şirket, sistem ya da işlemin; değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşların bütünüdür (Yüzgün, 1984, s. 20). Denetim, iki büyüklük arasında karşılaştırma yapmak, bunun sonucunu değerlendirmek ve hüküm vermektir (Pickett, 2003, s. 4). Denetim, bir olay, iktisadi faaliyet ya da bir bütün içinden daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk açısından boyutları veya biçimleri normalin dışında olan konulan çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir (Erdoğan, 2006, s. 1).

Bir başka anlatımla denetim; bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması, giderilmesidir (Kepekçi, 2000, s. 1). Bir diğer yönden denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir (Güredin, 1999, s. 5).

Söz konusu tanımlara göre denetim, eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulmasından ibaret olmayıp, kontrol, teftiş, inceleme ve revizyon gibi alt kavramları da içinde barındıran ve eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilen faaliyettir. Bu yüzden kontrol, teftiş, inceleme ve revizyon gibi denetim kavramlarının denetim türü olarak kullanılmaması ve bunların denetim kavramının içerisinde yer alan alt-kavramlar olduğunun bilinmesi konuyu kavramak açısından önem arz etmektedir (Cook ve Winkle, 1994, s. 5-6).

Günümüzde şirket yönetenler başta olmak üzere, şirketle ilgili pek çok kişi kendi çıkarları açısından finansal kararlar almak zorundadır. Gerek şirket yöneticilerinin gerekse şirket dışındaki üçüncü kişilerin şirket ile ilgili karar ve değerlendirmelerinin isabetli olması muhasebe verilerinin güvenilirliğine bağlıdır. Buna göre şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve muhasebe verilerinin değerlendirilmesi denetimin temel amaçları arasında sayılabilir.

Denetim faaliyetleri ile hedeflenen hususlardan bir diğeri de faaliyetlerinin yürütülmesinde tutumluluk, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin uygulanmasını sağlamaktır (Haspolat, 1991, s. 307). Denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır.

#### **2.1.2.2. Denetimin Önemi ve Amaçları**

Etkin bir denetim sistemi, kurumların faaliyetlerinin tam ve güvenli olarak sürdürülmesi için gerekli bir yapıdır. Güçlü bir denetim sistemi kurumun amaçlarına ulaşılması, uzun dönemli hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve güvenilir mali ve idari raporlamanın sürdürülmesi için gereklidir. Denetim sistemi aynı zamanda kurumların

hem ilgili yasa ve yönetmeliklere hem de kendi politika ve yöntemlerine uyumlu olarak faaliyet göstermesine ve kurumun ticari itibarını olumsuz etkileyebilecek beklenmedik risklerin en aza indirilmesine yardımcı olur.

Denetimin kurumlar açısından önemi şöyle sıralanabilir (Aktuğlu, 1996, s. 7):

- Kurumda iç ve dış tehlikelerin tespit edilmesi ve muhtemel zararın ortadan kaldırılması denetim ile sağlanmaktadır.
- Denetleme yapmakla denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıya ulaşılmaktadır.
- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını gidermek için denetim yapmak yararlıdır.
- Denetim neticesinde etkin kurum kararları alınmaktadır.
- Uygulamada gerçekleşen birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmak ancak denetimle gerçekleşir.

Denetimin önemini artıran diğer faktörler ise şöyledir (Aktuğlu, 1996, s. 13-14):

- Kurumların ortalama büyüklüklerinin artması,
- Devlet müdahalelerinin çoğalması,
- Kurum ile ilgili çıkar gruplarının çoğalmaları ve kuvvetlenmeleri,
- Rekabetin hız kazanması,
- Ekonomide insan faktörünün önem kazanması.

Denetimin amaçları konusuna değinecek olursak; denetimin amaçları özel ve genel amaçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

**Özel Amaçlar:** Denetimin konusuna ve türüne göre özel amaçları bulunabilmektedir. Örneğin, konusu yasal eylem ve işlemler olan hukuki denetimin amacı; yasalara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi, konusu kurumun

çevresel faaliyetleri olan çevre denetiminin amacı; ilgili birimin çevreye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir (Demirbaş, 2003, s. 36).

**Genel Amaçlar:** Denetimin genel amacı, var olanları ortaya koyup olması gerekenlerle karşılaştırmaktır (Köse, 2000, s. 5). Türkiye’de denetim, uluslararası dokümanlarda yer alan tanımlardan farklı bir şekilde algılanmaktadır. Denetime son derece geniş anlamlar verilmekte, bunun sonucunda yasama ve yargı organının kapsamına giren faaliyetler de denetim olarak algılanmaktadır. Modern denetimin uygulandığı ülkelerdeki hesap verme yükümlülüğü kavramının yerini, ülkemizde sorumluluk, hesap verebilirlik, mali sorumluluk gibi kavramlar almaktadır. Ülkemizde kamu mali yönetimi, kamu kurum ve kuruluşlarının karar alma konumundaki üst yöneticilerinin sorumlulukları üzerine değil, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi gibi görevlilerin düzenledikleri evrakın sıhhati ve işlemlerin kanunlara uygunluğu üzerine oturmaktadır. Oysa diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de etkin hesap verme yükümlülüğü ilkeleri açık bir şekilde ortaya konulmalı ve denetimler bu doğrultuda yapılmalıdır. Etkin hesap verme sorumluluğunun ilkeleri şöyle sıralanabilir (Gündoğdu, 2002, s. 84):

- Görev ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Performans hedeflerinin belirlenmesi,
- Hedefler ve kapasite arasında bir dengenin oluşturulması.

### **2.1.2.3. Denetimin Kapsamı ve Yöntemleri**

Devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyetinin, özellikle kamu sermayeli şirketlerin özel piyasada diğer özel hukuk şirketleriyle serbest rekabet ortamı içerisinde yer almalarıyla denetimin kapsamı genişlemiştir.

Devlet borçlarında görülen olağandışı artışlar, bütçe kaynaklarının önemli bir kısmının transfer harcamalarına ayrılmasına neden olmuştur. Böylelikle sosyal güvenlik kuruluşlarına ve diğer sosyal amaçlı örgütlere, siyasal partilere bütçeden yapılan yardımlar, denetimin kapsamını genişletmiştir. Nihai olarak özel kesim faaliyetlerine ortak olan devletin bu bağlamda kurulan sermaye şirketlerine ortak olması veya bizzat kendisinin piyasalarda yer alması ve bütçeden transfer edilen yüksek meblağlar nedeniyle kamu harcamalarının denetim gereksinimi, denetimin kapsamının genişletilmesine neden olmuştur.

Denetim yöntemleri ise, çeşitli ölçüler kıstas alınarak saptanabilir. Denetimin yapılış tarzı hareket noktası alınarak, denetimin haberli olup olmamasına, evrak üzerinden yapılıp yapılmamasına göre değişmektedir. Bu açılarından denetim yöntemleri haberli ani, yerinde-evrak üzerinde, sorgulu-sorgusuz, güdümlü-serbest, bireysel- kurumsal biçimlerinde olabilir.

Mali işlemleri destekleyici kanıtların (fatura, ambar kayıtları vb.) incelenmesi, mali tabloların değerlendirilmesi, fiziksel inceleme ve hesaplama ya da gözlem yapılması, ilgili kişilerden yazılı veya sözlü bilgi alınması, denetim yöntemleridir (Tortop, 1993, s. 159).



### **2.1.3. Denetim Türleri**

Denetim türlerini amacı, kaynağına ve denetçinin statüsüne göre sınıflandırmak mümkündür. Bu itibarla aşağıda ilk olarak amacına göre denetim türleri açıklanacaktır.

#### **2.1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Amacına göre denetim, bir kuruluş veya şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, kuruluş veya şirket hakkında belli bir fikre ulaşmayı sağlamaktır. Amacına göre denetim çeşitlerini altı alt başlık altında incelemek mümkündür. Bu başlıklar sırasıyla; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, özel amaçlı denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimidir.

**Mali Tablolar Denetimi:** Mali tabloların denetimi, kurumun mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır (Ataman ve diğer., 2001, s. 15). Bu denetim bazı sektörlere veya organizasyon türlerine zorunlu, bazı organizasyon türlerine ihtiyari olarak yaptırılır. Ancak her ikisinde de bağımsız ve organizasyon kişiler tarafından yapılması gerekir. Bu yönüyle “Bağımsız Dış Denetim” adıyla da anılır (Ataman ve diğer., 2001, s. 18). Bu tür denetimde, bağımsız denetçi tarafından mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve mali tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür.

**Uygunluk Denetimi:** Harcamaların kanun, tüzük ve yönetmelik gibi mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı konusunda yapılan bir denetimdir. Uygunluk denetimi, kişi ya da kurumların kanun ve yönetmelikler gibi mevzuata uygunluğunu raporlar (Karakaş, 2003, s. 40). Kurumlarda genellikle iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluş veya şirketin personeli tarafından yapılan işlemlerde bir üst makam tarafından konulmuş olan belli kural, usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır (Güredin, 1999, s. 14).

Denetimin konusu, kurumun finansal işlemleri ile faaliyetleridir. Genelde devlet veya bağımsız denetçiler tarafından yapılan bu tür çalışmalarda amaç, kuruluş veya şirketin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini araştırmaktır. İster şirket içinden, isterse şirket dışından uygunluk denetimi yapılsın, bu denetimin yapılabilmesi ancak şirketin belgelerinin iyi bir şekilde tutulmasına ve saklanmasına bağlıdır. Eğer belgeler amacına uygun olarak tutulup, muhafaza edilmemiş ise, bağımsız denetçi ilk olarak kanıtları temin edip, daha sonra elde ettiği kanıtlara göre denetim raporunu hazırlama yoluna gidecektir.

**Faaliyet Denetimi:** Faaliyet denetimi, kurumun büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş kurum hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, kurum hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir (Kaval, 2003, s. 25).

Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunmaları ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapmaları beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden

belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Bu tür denetimlerde denetçiler önceden belirlenmiş ölçütler olarak, bütçeleri, başarı ölçülerini, oranları ve sektör ortalamalarını kullanmaktadırlar (Kaval, 2003, s. 25). Faaliyet denetimi, iç denetimin doğal bir uzantısıdır. Denetim sonucu yönetime raporlanır. Raporlamada belirlenen olumsuz faktörlerden hareketle sistemin iyileştirilmesi için gerekli tedbirler alınmalıdır.

**Özel Amaçlı Denetim:** Özel amaçlı denetim, belli konularda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir kuruluş veya şirketin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir. Ortaya çıkan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması, mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler, kamu kurum ve kuruluşlarca yapılan teftiş ve incelemeler, vergiye yönelik olarak yapılan teftiş ve incelemeler özel amaçlı denetim türleri olarak sayılabilir (Gürbüz, 1995, s. 13). Bu tür denetim çalışmalarında inceleme konusu bilgiler ve bunların karşılaştırılacağı kıstaslar, denetçiden istenen bilginin türüne göre değişmektedir. Her biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirir. Özel amaçlı denetim çalışmaları sonunda da görev veren karar birimine gereksinme duyduğu bilgileri ve karar vermesine yardımcı olacak önerileri içeren bir rapor sunulmaktadır.

### **2.1.3.2. Kaynağına Göre Denetim Türleri**

Kaynağına göre denetim türleri, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

**Yasal (Zorunlu) Denetim:** Yürürlükte olan kanunlar gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türünde yapılacak olan denetimin

kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle ortaya konulmuştur (Ataman Akgül, 2000, s. 11).

Yasal denetimler, kuruluş veya şirketin kuruluş biçimi veya konusu nedeniyle yapılabilmektedir. Bazı özel durumlarda da yasal denetim yapılmaktadır. Anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırımı ve azaltılması, tasfiye, birleşme gibi durumlarda da yasal hükümler gereğince kamusal denetçilere özel denetimler yaptırılabilir.

**İsteğe Bağlı Denetim:** Yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar ya da kuruluş veya şirketle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır (Gürbüz, 1995, s. 25). Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir. Bununla birlikte tüm çalışmalarında olduğu gibi, isteğe bağlı denetimlerde de denetçiler, mesleğin gerektirdiği yönetsel yetenek, kuruluş veya işletmecilik formasyonu standartlarını uygulamak, özen ve dikkat göstermek zorundadır. Bu nedenle yasal denetimle isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden önemli bir fark bulunmamaktadır (Akgül, 2000, s. 13).

### **2.1.3.3. Niteliğine Göre Denetim Türleri**

Niteliğine göre denetim türleri, geleneksel denetim ve risk denetimi olarak ikiye ayrılır.

**Geleneksel Denetim:** Kanunilik denetimi de denilen geleneksel denetimde, işlemlerin ve işleyişin kanunlara uygun olup olmadığı, işlemlerde hata olup olmadığı araştırılır ve varsa düzeltilmesi istenir (Candan, 2007, s. 51). Ölçütlerin kanunlar olduğu bu denetimde “kanunlara uygun olduğu takdirde işler düzgün gider” düşüncesinden hareket edilmekte ve özellikle gelir, gider, mal ve personel gibi girdiler üzerinde durulmaktadır (Demirbaş, 2003, s. 39).

**Risk Denetimi:** İşlem ve faaliyetler, yasalara uygunlukla beraber amaçlar da göz önüne alınarak değerlendirilir. Dolayısıyla bu denetimde sadece gelir, gider ve mal gibi girdiler değil, bu girdilerle ne üretildiği ve bu üretimin amaca uygunluğu dikkate alınmaktadır. Hata aramaktan çok, bulunan eksikliklerin giderilmesini esas alan yapıcı önerilerde bulunulur (Demirbaş, 2003, s. 39).

Yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması anlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı anlayışı ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucu olarak denetim anlayışı, önleyici denetime doğru kaymıştır (Uyar, 2011, s. 1). Risk denetiminde, denetçiler şirketin risk alanlarını ve bu riskleri yönetiminin kontrol edebilmesini sağlayan sistemleri inceler.

#### **2.1.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Bu açıdan yapılan sınırlandırmalar, temelde denetçinin kurumun çalışanı olup olmamasına ve kurum dışında ise denetçi ile kurumu bir araya getiren hukuki bağa göre oluşturulmaktadır (HUD, 2004, s. 8).

**Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçiler:** Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından kurumun talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde kurumun finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç, finansal denetimdir.

Bağımsız denetçiler kâr amaçlı kurumlara, kâr amacı olmayan kurumlara ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet verebilirler. Bağımsız denetçiler faaliyetlerinde bağımsız olarak çalışırlar. Bağımsız denetim, kurum ile işçi-işveren ilişkisi olmayan

denetçiler tarafından yapıldığı için bu tür denetim “Dış Denetim” olarak da tanımlanmaktadır (Aktuğlu, 1996, s. 85).

**Kamu Denetimi ve Kamu Denetçileri:** Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (HUD, 2004, s. 9).

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Denetim yapan devlet kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’dur. Ayrıca kamu ve özel kesimdeki kurumları denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır (Kepekçi, 2000, s. 4).

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel kurumlara bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir.

Kamu denetçileri, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel kurumların yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler. Devlet denetçileri olarak da adlandırabileceğimiz kamu denetçileri, istihdam edildikleri kendi kuruluşlarının denetimlerini yapmalarının yanı sıra, vergi yükümlülerinin de vergi yasalarına uyup

uymadıklarını ve beyanlarının doğru olup olmadığını denetlerler (Durmuş ve Topper, 1998, s. 21). Kamu denetçileri, kamu ve özel kurumların yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin, 1999, s. 10).

**İç Denetim ve İç Denetçiler** İç denetim, yönetimin kendi tasarruflarını denetlemesidir (Polat, 1998, s. 6). İç denetim esas itibarıyla hiyerarşik bir biçimde yapılan denetimdir. Hiyerarşik yapı içerisinde her üst, aynı zamanda denetleyen konumundadır. Bu denetimin idarenin kendi ajanlarınca yürütülmesi ve idarenin hem denetleyen hem de denetlenen durumunda kalması nedeniyle gerçek bir denetim olup olmadığı noktasında tartışmalara da rastlanılmaktadır (Örnek, 1998, s. 241).

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu denetim türü detaylı bir şekilde ele alınacağından, burada kısaca değinilmiştir.

## **2.2. İç Kontrol**

Günümüzde kurum faaliyetleriyle oluşan işlemlerin sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrol ve bağımsız denetimi vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, kurumun yönetimi ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. Kurum ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun mevcut olmamasıdır (Çiftçi ve Erserim, 2007, s. 75).

Kuruma güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol yapısı yatmaktadır. Kurumların rekabet edebilmeleri, varlıklarını sürdürebilmeleri için faaliyetlerini olası risklere karşı devam ettirebilmeli ve amaçlarına hizmet edebilecek şekilde sürdürebilmeleri gerekmektedir.

Finansal raporlamanın güvenilirliği, kurum faaliyetlerinin verimliliği ve etkililiği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, bu amaçların başarılmasına yönelik olarak makul ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve kurumun her kademesindeki kişiler tarafından etkilenen bir süreçtir.

Organizasyonların büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması sebebiyle yönetimin kurum faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkânı azalmaktadır. Organizasyon yönetimi için ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkili bir iç kontrol sistemi kurmak ve yönetmekle giderilebilir. İç kontrolün ayrıca, kurumun iş ve işlemlerinin gerçeğe uygun ve doğru olduğu yönünde yönetimin tatmin olmasında da büyük önemi bulunmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 36).

### **2.2.1. İç Kontrolün Tanımı**

İç kontrol, farklı grupları ilgilendiren karmaşık ve dinamik bir yapıdır. İç kontrol, iç denetçiler, yöneticiler, bağımsız denetçiler, ortaklar gibi pek çok sayıda kişiyi ilgilendirir. İç kontrol, ilgili kişiler için değişik anlamlar taşıyabilmektedir. Aynı zamanda iç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir süreç gerektirmiştir. Özellikle ABD’de iç kontrol konusunda kılavuz niteliğinde çalışmalar yapan ve standartlar hazırlayan çeşitli yetkili kuruluşlar ve raporlar bulunmaktadır (Uzay, 2003b, s. 6).

Özellikle 1940’lı yıllardan sonra organizasyon yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm kurum organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara girilmiştir. 1947 yılında AICPA’nın yayınladığı,



“İç Kontrol” isimli yayında aşağıdaki saptamalar yapılmıştır (Ataman ve diğer., 2001, s. 60):

- Organizasyonların büyüklüklerinde ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda, yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorundadırlar.
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı organizasyonu koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır.
- Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin organizasyonlarda yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmaları durumu ortadan kalkacaktır.

AICPA, 1995 yılında 78 no’lu standartla COSO modelinde yapılan tanımı benimsemiştir. Buna göre iç kontrol, finansal tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemdir (Akışık, 2005, s. 89).

400 no’lu Uluslararası Denetim Standardında iç kontrol sistemi; bir kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade eder (Aksoy, 2007, s. 216).

COSO’ya ait doküman, şirketler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel bir kaynak haline gelmiştir. Örneğin ABD’de 2003 yılı şubat ayında yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63’ iç kontrol sistemlerini COSO’nun İç Kontrol- Bütünleşik Yapı Raporu kapsamında şekillendirmiştir (Demirbaş, 1994, s. 169).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na göre iç kontrol sistemi, organizasyon varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması ve organizasyon faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için organizasyon faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, organizasyon yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir (Kepekçi, 2000, s. 66).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)'nın tanımına göre ise iç kontrol, yönetim kurulunun ve üst yönetim kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlardır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur (Kayım, 2006, s. 116).

COSO raporu, iç kontrol açısından bir milat olarak kabul edilebilir. Bu rapor ile iç kontrole daha çok önem verilmeye başlanmış, iç kontrol bütün dünyada kabul gören bir çerçeveye oturtulmuştur. İç kontrol konusunu ele alan tüm uluslararası

düzenlemeler temel hareket noktası olarak COSO raporunu benimsemişlerdir (Uyar, 2009, s. 26). Özetle iç kontrol, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünlüycü bir süreçtir.

### **2.2.2. İç Kontrolün Önemi ve Etkileri**

İç kontrol, bir organizasyonun aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya her kesimi ile içinde olduğu bir sistemdir (Uzun, 2011c). Organizasyona güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar (Doyrangöl, 2002b, s. 1). Organizasyonlar büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi artmaktadır. Üst düzey yöneticilerin organizasyon faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları azalmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, doğru, güvenilir, organizasyon yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Aktaş, 2011).

İç kontrol sistemi kurum içindeki iş akışlarına yerleştirilmesi gereken bir süreçtir. Organizasyonların yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen operasyonların etkin ve verimli şekilde yürütülmesini, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilip raporlanmasını, sistemin güvenilirliğini, yasa ve düzenlemelere uygunluğunu güvenceye sağlamak için tasarlanan kontrollerin bütünü iç kontrol yapısını oluşturmaktadır (Açıkgöz, 2007, s. 26).

Etkili bir iç kontrol sistemi; hata, hile ve suistimal gibi olaylara karşı bir güvencedir. Etkili olmayan bir iç kontrol sisteminde ise hilenin yapılması kolaydır.

Zaten hileli işlemleri yapanlar iç kontrol sistemini saf dışı bırakabileceklerine inanarak bu tür işlemleri gerçekleştirmektedir. İç kontrol sisteminin kalitesi, hata ve hilelerin oluşumunu en aza indirecek ve bağımsız denetçinin bunları ortaya çıkartmadaki yeteneğini arttıracaktır. Etkin iç kontrol sistemi ile öncelikle amaçların, her durumda çalışma alanlarının birbirinden ayrılması ve birimlerin birbirini kontrol etmesinin sağlanmasıdır. Yapılan araştırmalar sonucunda, hilelerin %59'unun etkin bir iç kontrol sistemi ile ortaya çıkarıldığı görülmüştür (Baydarol, 2007, s. 19-20).

Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek ve bu sistemin devamını sağlayabilmek için, şirketler aşağıda belirtilenleri göz önünde bulundurmaya zorundadırlar (Alpman, 2011):

- **Ortamın tamamıyla değiştiğinin kabul edilmesi gerekir:** Şirketler, daha çok çaba isteyen ve daha fazla mali sorumluluk gerektiren yeni bir yatırım ve düzenleyici otorite ortamında faaliyet gösterdiklerini kabul etmelidirler.
- **Şirket içindeki iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir:** Buradaki konu, şirketlerin, Sarbanes-Oxley gibi, iç kontrol düzenlemeleri çerçevesinde yüzeysel bir uyum yaklaşımı benimseyebildiği ancak bu tür bir yaklaşım, kontrollerin özünün önceliği yerine biçiminin ön plana çıkması nedeniyle hedefe ulaşamamasıdır.
- **Bir iç kontrol programı hazırlanmasının maliyeti dikkate alınmalıdır:** İyi bir iç kontrol, bir kereye mahsus bir gider değildir. Bu daha çok iş yapış biçiminin maliyetini tamamıyla değiştiren bir süreçtir.

İç kontrol diğer taraftan riskleri azaltmaya yardımcı olurken, risklerin tamamını yok etmez. İç kontrol sadece şirketin hedeflerine ulaşıldığına dair mutlak değil makul bir güvenceyi sağlar. Ne de olsa iç kontrol insanları içeren işlemler üzerine kurulmuştur ve beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir. İç kontrol,

kişilerin hileli yollara başvurması ve güvenliğin suistimal edilmesi, çalışanlar arasında danişıklı dövüş gerçekleştirilmesi suretiyle kasten engellenebilir ya da sağlıksız alınan kararlar, dikkatsizlik, dalgınlık veya usul veya kuralların bozulması suretiyle istemeden ihlal edilebilir (Alpman, 2011). Ayrıca, kaynak kısıtlamaları nedeniyle de iç kontrolün etkinliği azaltılabilir hatta ortadan kaldırılabilir. İç kontrol ile ilgili maliyetler ve faydalar düzenli bir şekilde yeniden değerlendirilmelidir (Alpman, 2011).

### 2.2.3. İç Kontrol Modelleri

İç kontrol sistemlerine yönelik olarak farklı modeller oluşturulmuştur. Bunlar, COSO, CobiT, eSAC modelleridir.

**CobiT Modeli:** Cobit (Control Objectives for Information Technology) (Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları) 1996 yılından beri kullanılmaktadır. Kurumlarda bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. CobiT modelinde sorumluluk üst yönetim, bağımsız denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırmıştır (Aksoy, 2005, s. 145).

**eSAC Modeli:** eSAC (Electronic Systems Assurance and Control) (Elektronik Sistemler Güvence Kontrol), organizasyonlarda bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, organizasyonların üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir (Aksoy, 2005, s. 144).

eSAC modelinde sorumluluk münhasıran iç denetçilerindir. İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve kurum kaynaklarının etkin bir biçimde sağlamanın dışında bilgi işlem sistemlerinin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır.

Dolayısıyla, iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ilaveten bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir (Aksoy, 2005, s. 146).

**COSO Modeli:** ABD’de hileli finansal raporlama konusunda çözüm için destek sağlamak amacıyla kurulmuş özel sektör girişimlerinden biri olan COSO ise hileli finansal raporlamaya yol açabilen ihmal edilmiş ya da dikkatten kaçan faktörler üzerinde çalışır ve halka açık şirketler, bağımsız denetçiler, Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve diğer düzenleyiciler ile eğitim kurumları için tavsiyeler geliştirir ve yayımlar.

AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ilişkin sorumluluk sadece üst yönetindedir. Üst yönetimin, bunun dışında, etkin işleyişine yönelik tüm önlemleri alması da öngörülmüştür.

Söz konusu Komite ABD’nin aşağıda belirtilen 5 önemli meslek örgütünün temsilcilerinden oluşmaktadır.

- Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA)
- Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association) (AAA)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute) (FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)(IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants) (IMA)

Bu kurumlardan AICPA 1887’de kurulmuş olup bugün ABD’nin muhasebe alanında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütüdür. Esas amacı meslek mensuplarının haklarını korumak, yetki belgesi vermek, mesleğe giriş ve eğitimle ilgili esasları düzenlemek olan AICPA’nın en önemli görevlerinden bir tanesi de ülke

apında muhasebe uygulamalarına y6n veren genel kabul g6rm6ş muhasebe standartları ile bağımsız denetime ilişkin ilke ve standartlarını d6zenlemektir.

Amerikan Muhasebe Demeği (AAA) 6niversite 6ęretim 6yeleri tarafından 1916 yılında Amerikan Muhasebe 6ęretim 6yeleri Derneği adıyla kurulmuş olup 1936 da bug6nk6 adını almış bir kurumdur. Amacı d6nya çapında muhasebe eğitimini, araştırma ve uygulamalarını geliőtirmektedir.

Amerikan Finansal Y6neticiler Enstit6s6 (FEI), 1931'de Amerika Kontrol6rler Enstit6s6 olarak kurulmuş olup, 1962'de adını Finansal Y6neticiler Enstit6s6 olarak deęiőtirmiőtir. Bu kurumun amacı, yatırımcılarına hizmet veren finansal y6neticilerin mesleki geliőtimine katkıda bulunmak, haklarını korumak ve deęiőtikliklere uyum sağlama konusunda yardımcı olmaktır.

İ Denetçiler Enstit6s6 (IIA), iç denetim mesleğinin geliőtmesi, i denetçilerin eğitimi, mesleki geliőtmelerinin sağlanması, i denetimle ilgili d6nya çapında kabul g6ren standartların oluşturulmasını sağlamak amacıyla ABD'de 1941 yılında kurulmuş olup bug6n 100 6lkede 93.000 6yesi bulunan uluslararası bir 6rg6t haline gelmiştir.

Amerikan Y6netim Muhasebecileri Enstit6s6 (IMA) ise 1919'da y6netim muhasebesi, finans ve bilgi y6netimi alanında çalışan 6yelerinin mesleki geliőtmelerini sağlamak amacıyla kurulmuştur. Asıl g6revi muhasebe finans ve bilgi y6netimi konusunda liderlik yapmak, y6netim muhasebesi sertifikası vermek, etik kurallarının yerleştirilmesine y6n vermektir.

#### **2.2.4. İç Kontrol ile İlgili Uluslararası Düzenlemeler**

Organizasyonların amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik uluslararası alanda çeşitli iç kontrol düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

##### **2.2.4.1. Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları**

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), ABD’de muhasebe mesleği için 1887 yılından beri faaliyette bulunan ve kamu yararına çalışan bir kuruluştur. AICPA, ABD’deki bütün yeminli mali müşavirleri kapsayan ulusal ve profesyonel bir örgüttür. Amacı, üyelerine kaynak, bilgi sağlamak ve onlar için önderlik görevi görmektir. Bu hususlar, üyelerin müşteri ve çalışanları kadar kamu yararını da gözeterek üst düzeyde kaliteli hizmet verilmesini gerekli kılmaktadır. Bu amacı yerine getirmede AICPA, diğer yerel yeminli mali müşavir (CPA) örgütleriyle birlikte çalışır ve kamu yararına yeminli mali müşavir (CPA) ihtiyacının en yoğun olduğu alanlara öncelik verir.

AICPA, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı altında denetim standartlarını ilk düzenleyen kuruluştur. AICPA’in standartları ve gruplandırmaları, küçük değişikliklerle birçok ülke tarafından kabul edilmiştir. AICPA, denetimin bir tanımını yapmasa da belirlediği “denetim standartları” mali denetimin temel amacını ortaya koymaktadır.

AICPA’in Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları temel olarak 10 kısa belirlemeden ibarettir. 1939’dan sonra bu 10 standart, ek açıklamalarla ve Denetim Usulleri Bildirgesi’nde (1939-72) ve Denetim Standartları Bildirgesi’nde (1972-



günümüze) belirtilen gerekçelerle genişletilmiştir. 10 temel standart, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları olarak 3 bölümden oluşmaktadır.

Denetim Standartları Bildirgesi, zaman içinde yayınlanan belli bir seriden oluşmaktadır. Bu bildirgeler, 10 temel standardın yorumu olarak kabul edilmektedir, ancak uygulamada bunlar da genel kabul edilmiş denetim standardı gibi işlem görmektedir. Bunları yaptığı denetimlerde göz önüne almayan denetim elemanı, işini eksik yapmış olarak değerlendirilmektedir.

Denetim standartları ayrıca bir yorum serisini de içerir. Bu yorum serisi, denetim standartları bildirgeleri kadar bağlayıcı değildir, bunlar denetim elemanına teknik destek sağlamaktadır. Denetim standartları, denetim usullerinden oldukça farklıdır. Denetim usulleri, denetim elemanının denetim sırasında delillerin sağlanmasında kullandığı özel ve uzmanlık isteyen eylemlerdir (Vergi Konseyi, 2003, s. 13-18).

#### **2.2.4.2. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları**

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), 1953 yılında 34 ülkenin katılımı ile kurulmuştur. Bugün 170 üyesi vardır. INTOSAI, Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin yüksek denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu mesleki bir örgüttür. 1977 yılında Peru'da yapılan 9. Uluslararası Kongre'de kabul edilen "Lima-Denetim İlkelerinin Ana Hatları Bildirgesi (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), devlet denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilir. Bu, INTOSAI'nin çalışmalarının felsefi ve kavramsal çerçevesidir. INTOSAI'nin statüsü, 1992 Washington Kongresi'nde

gözden geçirilmiş; ana yapı, üyelik, talimat ve kurallar yeniden tanımlanarak kabul edilmiştir. Ayrıca, Washington Kongresi'nde "Denetim Standartları ve "İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları" başlıklı tarihsel öneme sahip iki yayın gerçekleştirilmiştir. Kamu denetimindeki liderliği uluslararası alanda kabul edilen INTOSAI, ayrıca finansal yönetim ve diğer alanlarda uluslararası yayınlar yapmakta, ilgili alanlarda yöntemler geliştirmekte, eğitim sağlamakta ve üyeler arasında bilgi değişimi gerçekleştirmektedir.

Türkiye'den INTOSAI'ye üye olan tek kurum, Sayıştay Başkanlığı'dır. 1992'de Washington D.C.'de yapılan XIV. Kongre'de INTOSAI'nin amacı şu şekilde tanımlanmıştır:

*"INTOSAI, devlet denetim mekanizması içindeki yüksek denetim organları arasında deneyim ve düşüncelerin değişimini teşvik etmek için kurulan özerk, bağımsız ve politik olmayan bir örgüttür."*

INTOSAI Denetim standartları 1992'de Washington, D.C'de düzenlenen XIV. Kongre'de yayımlanmış ve 1995'de Kahire'de düzenlenen XV. Kongre'de çeşitli düzeltimler yapılmıştır. INTOSAI'nin denetim standartları 4 bölümden oluşur: temel ilkeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarıdır (Vergi Konseyi, 2003, s. 18-23).

#### **2.2.4.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Belirlenen Denetim Standartları**

IFAC (The International Federation of Accountants), kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur. IFAC, şu anda 2 milyon muhasebecinin temsil edildiği 113 ülkeden 155 üye örgüte sahiptir. IFAC'ın

yapı ve faaliyetleri üye örgütlerin temsilcileri tarafından belirlenmektedir. IFAC, muhasebecilerin yaptıkları kamu görevinin yüksek kalitede olmasını sağlamak üzere, belirlediği standartları uluslararası düzeyde uyumlaştırmaya ve mesleği geliştirmeye çalışmaktadır.

IFAC'ın denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği standartlar denetimin temel evrelerini esas almıştır. Bunlar: Planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlamadır. Ana hatlarıyla ve ilgili bulunduğu standart numaralarıyla IFAC tarafından saptanan standartlar: planlama, denetim programının yerine getirilmesi, raporlama ve genel standartlardır (Vergi Konseyi, 2003, s. 24-28).

#### **2.2.4.4. Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (FEE)'nin Denetim Standartları Konusundaki Çalışmaları**

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), Avrupa'da muhasebe mesleği için kurulmuş olan bir örgüttür. 29 ülkeden 41 kuruluş ve 500.000'i aşan üyesi vardır.

Avrupa Birliği'nde tek pazarın gerçekleşmesinden sonra ekonomik ve parasal birliğin tamamlanmasıyla ticari engeller kalkacak, fırsatlar artacak ve rekabet teşvik edilecektir. Güven unsuru ekonomik başarının anahtarı olarak görüldüğünden, şirketlere ilişkin bilgilerin zamanında ve doğru olarak açıklanmasına olan ihtiyaç zaman içerisinde denetim elemanlarının rolünü oldukça önemli hale getirmiştir. Pazardaki güvenin anlamı denetim elemanlarına güvenle özdeşleşmiştir. FEE ve bağlı kuruluşları bu güveni sağlamak ve muhasebe mesleğinin yerleşmesi ile denetim standartlarının uygulamasını süreklilik sağlayacak şekilde gerçekleştirmek üzere çalışmaktadırlar.

Denetim standartları konusundaki çalışma, 1997 yılında FEE ve Avrupa Komisyonu'nun 15. Genel Kurulu arasındaki anlaşma çerçevesinde ve Avrupa Komisyonu'nun muhasebe ve denetim hizmetlerinde tek pazar amaçlı güncel çalışmaları kapsamında ele alınmıştır. FEE, esas olarak Avrupa Birliği üyesi ülkelerin denetim standartlarının uluslararası denetim standartlarına uyumunu gözden geçirmiştir. Ahlaki İlkeler ve Standartların Uygulaması, FEE tarafından ayrı çalışmalar olarak düzenlenmiştir.

Avrupa Birliği'nin 8. direktifi, mesleki organlarda ulusal yetki üzerinde durmaktadır. Bütün Avrupa Birliği ülkeleri kendi standardını belirlerken IFAC'ın Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (1 Nisan 2001 tarihinde IASB adını almıştır) tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) göz önüne almışlardır. FEE'nin bütün üyeleri aynı zamanda IFAC üyesidir. FEE, uluslararası standartların Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasındaki ve Avrupa ülkeleri ile diğer ülkeler arasındaki denetim süreçlerindeki farklılıkların giderilmesi için çok önemli olduğuna inanmaktadır. Zira günümüzdeki küreselleşen yapıda uluslararası yatırımcılar ve ticari ortakları denetim süreçleri için bir güvenceye sahip olmak istemektedir. Ülkelerarası yaklaşım farklılıkları istenilmemektedir.

FEE'nin çalışması, ulusal standartlar ve IFAC tarafından belirlenen uluslararası standartlar (ISA) arasında son derece yüksek oranda bir uyum olduğunu göstermiştir (Vergi Konseyi, 2003, s. 29).

#### **2.2.4.5. Avrupa Birliği'nin Denetim Standartları Konusundaki Çalışmaları**

Avrupa Birliği içindeki denetim standartlarına yönelik çalışmalar, muhasebe standartlarının uyumlulaştırılması çabaları ile paralel bir seyir izlemiştir. Birliğin banka ve finansal kurumlar sektörüyle sigorta şirketleri sektörünün sektörel

direktifleri ile bağlantılı bulunan Dördüncü ve Yedinci Direktifleri, üye ülkelerin muhasebe ilkeleri harmanizasyonu sürecince ilk etabı oluşturmaktadır.

Bu Avrupalı standartlar, muhasebe hesaplarının kıyaslanabilirliği konusunda ilerleme kaydedilmesini sağlamasına ve bu da Avrupa içinde sınırlar arası iktisadi faaliyetleri kolaylaştırmış olmasına rağmen, yine de, Avrupa Komisyonunun da iştirak ettiği gibi, bu uyum belli açılardan hala eksiktir. Nitekim AB direktiflerine ve buna göre oluşturulan ulusal düzenlemelere uygun olarak düzenlenen muhasebe kayıtları, sıklıkla Amerikan standartlarının etkisi altındaki dış dünyanın aradığı standartlarla örtüşmüyor.

Uluslararası pazarlarda boy göstermeyi arzulayan büyük Avrupa şirketlerinin bu nedenle tüm hesaplarını yeniden düzenlemek zorunda kalması önemli bir rekabet handikabı oluşturmaktadır. Bu sebeplerle Avrupa Komisyonu 180 derecelik bir dönüşle bundan böyle AB'ni IFAC'a bağlı IASC'nin önderliğinde gerçekleştirilecek bir uluslararası uyumlulaştırma projesini hayata geçirmeye teşvik etmeye başlamıştır. Sonuçta, Avrupa Komisyonu birliğe üye ülkeleri IASC'ın aktüel uyum sürecine katılmaya davet etmiştir. Bu süreç dünya ölçeğinde faaliyet gösteren şirketlerin karşılaştığı sorunlara en etkili ve en çabuk çözümleri sunabilmektedir.

Yakın zamanda, IOSCO (International Organisation of Securities Commission) ve Avrupa Komisyonu, en azından borsaya kote şirketlerin konsolide edilmiş hesaplarının tutulması konusunda IAS standartlarının (International Accounting Standards) uygulamasını sağlamak için açık bir uzlaşmaya vardılar. Bu gelişme, sadece anılan şirketler için değil, uluslararası piyasalara girmeyi arzulayan tüm şirketler için de örnek olacaktır.

Muhasebe standartlarında ( IAS ) olduğu gibi, uluslararası düzeyde kabul gören denetim standartlarının uygulanmasında sağlanacak benzer bir

uyumlulaştırma, mali bilgilerin kullanıcılarına “denetim sürecinin evrensel bir kalite seviyesi tutturduğu” güvencesi verecektir. Anlaşıyor ki ulusal düzeydeki mali müşavir örgütleri de gitgide ISA’dan daha fazla etkilenmekte ve ulusal denetim standartlarının hazırlanmasında referans almaktadır (Vergi Konseyi, 2003, s. 30).

### **2.2.5. İç Kontrol ile İlgili Türkiye’deki Düzenlemeler**

Organizasyonların amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik ülkemizde çeşitli iç kontrol düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### **2.2.5.1. SPK Tebliğleri**

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) tarafından yayınlanan, 1996 tarih ve Seri: X, No: 16 no’lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır. Yine SOX Yasası’nı takiben, SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. SOX’un mini Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek Seri: X, No: 19 no’lu SPK tebliği ile ülkemiz uygulamasına konulan düzenleme hükümleri, bilahare SPK’nın 12.06.2006 tarih ve Seri: X, No: 22 no’lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”e aktarılmış ve uygulamaya konulmuştur.

Daha sonra bu tebliğde değişikliklere yönelik 27.07.2006 tarihli ve Seri: X, No: 23 no’lu Tebliğ yayınlanmıştır. SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, Seri: X, No: 22 no’lu Tebliğ’de ayrıntılı düzenlemeye konu edilmiştir.

SPK düzenlemeleri ile SOX paralelinde, denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar;

yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden müteşekkil denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır (Aksoy, 2007, s. 257).

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin, yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (Aksoy, 2007, s. 257).

Ayrıca ortaklığın iç kontrol sistemi ile ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler, denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir (Aksoy, 2007, s. 257).

Ayrıca, denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir (Aksoy, 2007, s. 258).

Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildirimine ilişkin yönetim kurulunun sorumluluğu ciddi biçimde artırılmıştır. Bu doğrultuda, mali tablo ve raporların Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından, kendilerince incelendiğinden, gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası

mevzuatı çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur (Aksoy, 2007, s. 258).

İmza yükümlüsü görevliler ise gerek ortaklığın iç kontrol sistemiyle gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine, ortaklığın veya aracı kurumun denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdür (Aksoy, 2007, s. 258).

#### **2.2.5.2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu**

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, bankalarda iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması ile finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması hususlarındaki sorumluluğu, banka yönetim kuruluna vermiştir (Bankacılık Kanunu, Md.23). Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, yeterli ve etkin bir iç sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler (Bankacılık Kanunu, Md.29).

5411 sayılı Kanun ayrıca, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetlerinin ise yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeline yürütülmesi öngörülmüştür (Bankacılık Kanunu, Md. 30). İç kontrol sistemlerinin kurulmaması veya bu sistemlerin etkin ve yeterli bir şekilde işletilmemesi halinin tespiti durumunda, Kanunun ilgili maddelerinde öngörülen



tedbirlerin ve önlemlerin derhal alınacağı hükme bağlanmıştır (Bankacılık Kanunu, Md. 67).

Yasayla bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere icrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturulması hüküm altına alınmıştır (Bankacılık Kanunu, Md. 24). Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmekle yükümlü kılınmıştır (Bankacılık Kanunu, Md. 24). Ayrıca, komite, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, iç kontrol sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından görevlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekliliği ve güven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek hususlar veya mevzuata ve iç düzenlemelere aykırılıklar bulunması halinde bu hususları yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür (Bankacılık Kanunu, Md.24).

Bağımsız denetim kuruluşları, çalışmaları esnasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin Kanun veya esas sözleşme ihlallerine ilişkin saptadıkları hususların Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'ya bildirilmesi istenmiş ve yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuştur (Bankacılık Kanunu, Md.33). Yasaya göre, finansal raporların bankaların üst yönetim ve denetim komitesince kayıtlara uygun olduğu şerhini de içerecek şekilde imzalanarak genel kurullarına sunacağı yıllık finansal

raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır (Bankacılık Kanunu, Md.39). Ayrıca, bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tabloların, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içerecek yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadır (Bankacılık Kanunu, Md.40).

Yeni bankacılık yasası uyarınca, iç kontrol sistemine ilişkin BDDK açısından çeşitli düzenlemeler de getirilmiştir. Bankaların diğerleri yanı sıra iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerin konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır (Bankacılık Kanunu, Md.66). Yerinde denetim ve gözetim maddesi kapsamında, BDDK'nın, Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşların iç kontrol sistemleri ile diğer unsurların, kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesinin gözetim, tahlil ve ölçümünün yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Bankacılık Kanunu, Md.95). Ayrıca, yasa doğrultusunda BDDK, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan yıllık finansal raporların yapısı, uygunluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini de yerine getirecektir (Bankacılık Kanunu, Md.95). Buna ilaveten BDDK Başkanına da, gerekli gördüğü ve özellik arz eden konularda inceleme yapmak üzere bağımsız denetim kuruluşlarını gönderme yetkisi getirilmiştir (Bankacılık Kanunu, Md.95).

### **2.2.5.3. BDDK İç Sistemler Hakkında Yönetmelik**

Bankacılık sektöründe iç kontrol ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi hususu, ilk kez BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir (Bağımsız

Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, Md.20). Buna göre, denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması zorunlu kılınmıştır.

BDDK daha sonra 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik'i yayınlamıştır.

İç kontrol başta olmak üzere iç denetim ve risk yönetimi sistemlerine ilişkin ayrıntılı hükümlerin yer aldığı bahse konu yönetmelik, daha sonra BDDK tarafından yürürlükten kaldırılmış ve yerine 01.11.2006 tarih ve 26333 no'lu Resmi Gazete 'de yayınlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'i yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca bağımsız denetçinin denetim sırasında iç kontrol yapısına ilişkin olarak tespit ettiği ve mali tabloları önemli derecede etkileyebilecek eksiklikleri, bunlara ilişkin tavsiyelerini denetlenenin dikkatine sunması, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine yönelik olarak daha önce sunulan önerilerin, denetlenenin yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığını belirlemesi gerekliliğine de düzenlemede yer verilmiştir (Aksoy, 2007, s. 304).

#### **2.2.5.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinden bugüne kadar yürürlükte olan ve 54 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ait hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenlemiştir. Günümüzde uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması süreci eski TTK'nin değiştirilmesini gerekli kılmıştır. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda 1999 yılında Adalet Bakanlığı'na oluşturulan bir komisyonun hazırladığı kapsamlı çalışma

sonucu ortaya çıkan taslak, 13 Ocak 2011 tarih ve 6102 sayılı kanunla TBMM tarafından kabul edilmiştir.

6102 sayılı Kanun'un "Yönetimin Devri" başlıklı 367. maddesinde organizasyonların iç kontrol sistemlerinin bir ölçüde biçimsel tarifini veren bir düzenleme yapılmıştır.

- 1. Yönetim Kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenlenmeyeceği bir iç yönetmeliğe göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korumaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönetmelik hakkında yazılı olarak bilgilendirir.*
- 2. Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.*

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere ilgili kanunun anonim şirketlerde organizasyon yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını öngörmüştür.

Kanunun 375. maddesinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında;

*"Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için*

*gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi”*

hükümlerine yer verilmiştir.

Bugün organizasyonlar için iç kontrol, yönetimin temel fonksiyonlarından biridir ve evrensel ifadesiyle iç kontrol, organizasyon faaliyetlerinin verimliliği ve etkililiği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla kurum içinde oluşturulan ve kurumun tüm çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir (Arıkan, 2010, s. 7-8).

#### **2.2.5.5. 5018 Sayılı Kanun**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM’de 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda geçen bazı ifadelerde değişiklikler yapılarak Kanunun uygulanabilirlik kapasitesi artırılmış, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiştir.

İç kontrol, 5018 sayılı Kanunda (md.55), 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 bütünü olarak tarif edilmiştir. Kanundaki iç kontrol tanımına bakıldığında, iç

kontrolün tanımlanmasında uluslararası standart ve uygulamaların göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Şöyle ki; Uluslararası kabul görmüş iç kontrol modellerine/standartlarına göre iç kontrol yönetime dört temel konuda güvence verir.

Bunlar;

- Faaliyetlerin yürütülmesinde ve kaynak kullanımında düzenlilik, etkinlik ve verimliliğin sağlanması,
- Varlıkların korunması, yolsuzluk ve suiistimallerin önlenmesi,
- İdari ve mali kayıt, bilgi ve raporların doğruluğu ve güvenilirliğinin tesisi,
- Yürürlükteki hukuk normlarına ve idari düzenlemelere uyumun temin edilmesi.

Kanunda iç kontrol bir sistem olarak tanımlanmış olmakla birlikte, iç kontrol sistem ve faaliyet/süreç olarak birbirinden ayrılır. İç kontrol sistemi bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulan organizasyon, yöntem, plan, politika, prosedür ve süreçlerle iç denetimi de kapsayan bir sistemdir. Mali ve mali olmayan faaliyet ve işlemlere yönelik olarak uygulanan kontrol mekanizmaları dışındaki faaliyet ve fonksiyonlar da iç kontrol sistemi kapsamına girmektedir. İç kontrol bir süreç olarak ise belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yönetim tarafından tasarlanıp uygulanan tüm kontrol faaliyet ve işlemleri kapsar. Bu manada, iç kontrolü değerlendiren iç denetim faaliyeti ve iç kontrol sistemine dâhil olan kontrol faaliyetleri dışındaki diğer fonksiyon ve faaliyetler iç kontrol sürecinin dışında değerlendirmektedir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda iç kontrol sistemi yerine iç kontrol faaliyeti/süreci ibareleri kullanılmıştır. Böylece fonksiyonel bir tanımlama yapılmıştır (Candan, 2006, s. 7).

5018 sayılı Kanun'un 5inci maddesinde yer alan kanuni tarif, hem iç kontrolün amacını hem de muhtevasını belirlemektedir. İç kontrolün amacı;

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

İç kontrol bu amaçlara ulaşılmasını mutlak olarak garanti etmez. İç kontrol süreçleri sözü edilen amaçlara ulaşılmasını sağlamaya yönelik olarak yönetime güvence verir. Bu güvencenin niteliği oluşturulan ve uygulanan iç kontrol süreçlerinin kapsam ve niteliğiyle bağlantılıdır. Bu itibarla iç kontrol amaçlarına ulaşma bakımından kuruluşlar arasında farklı sonuçlara varılması doğaldır. İç kontrolün amaçlarına ulaşılabilmesi için sistem temel bazı birimler/fonksiyonlar üzerine bina edilmiştir. Kanuna göre (Md. 57); kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri;

- Harcama birimleri
- Muhasebe hizmetleri
- Malî hizmetler
- Ön malî kontrol
- İç denetim

birimlerinden oluşur.

Ayrıca, Kanun; yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticilerinin görev, yetki ve sorumluluklar

göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri alarak mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasını öngörmüştür. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulmasının gereklerini tesis etme görev ve sorumluluğu ilgili kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine verilmiştir.

Buna göre yeterli ve etkili bir iç kontrol sistemi için;

- Mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması,
- Mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi,
- Belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması,
- Mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve
- Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması, için idarelerce gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde etkin iç kontrol sistemlerinin/süreçlerinin uygulanmasını ve geliştirilmesini sağlayacak diğer düzenlemeler de yapılmıştır. Üst yöneticiler için hesap verme ve yönetim sorumluluğunun öngörülmesi, mali saydamlık ve şeffaflığı sağlayacak düzenlemelerin yapılmış olması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçilmesinin öngörülmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin görev, yetki ve sorumluluklarının ayrı ayrı ve açıkça düzenlenmesi, kamu hesapları, muhasebe kayıtları, mali raporlama ve istatistikler konusunda uluslararası standart ve uygulamalar çerçevesinde düzenlemeler yapılmış olması bu cümleden sayılabilir.



5018 sayılı Kanunla öngörülen harcama süreci, süreç içerisinde oluşturulan kontrol noktaları, yetki ve görev paylaşımına ilişkin düzenlemeler, ön mali kontrol sürecine ilişkin düzenlemelerde iç kontrol sisteminin temel unsurlarını oluşturan kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri içerisinde mütalaa edilmesi mümkündür.

Ayrıca yönetimler tarafından tasarlanıp uygulanan iç kontrol süreçlerinin yeterliliğini, etkinliğini ve verimliliğini inceleyip değerlendirmek ve iç kontrolün geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla yapılacak olan iç denetim faaliyeti de iç kontrol sisteminin bir unsurudur. İç denetim bu yönüyle kamu idarelerinde yeterli ve etkin bir iç kontrolün geliştirilmesine katkı yapacaktır. Keza Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimlerde de kurumların iç kontrol yapı ve süreçleri değerlendirilecektir. Mali yönetim ve iç kontrol konusunda standart ve yöntemleri belirleme, uygulamayı izleme, koordinasyonu sağlama ve rehberlik hizmeti verme görev ve fonksiyonları verilen Maliye Bakanlığı da merkezi uyumlaştırma fonksiyon ve görevi kapsamında iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesini sağlayacaktır (Candan, 2006, s. 8)

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması da amaçlanmıştır.

### **2.3. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim**

Şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması

hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktır (Uzun, 2011b).

Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir. Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim, iyi uygulamaların paylaşılmasının katma değer yaratılmasında rolü olduğu görülmektedir (Uzun, 2011b).

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı organizasyon varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.

### **2.3.1. İç Denetimin Tanımı**

İç denetim daha önce sözünü ettiğimiz genel denetim tanımları açısından yaklaştığımızda, organizasyon faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun kurum içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi

süreci olmaktadır. Daha detaylı bir tanımlamaya göre iç denetim, organizasyon faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, organizasyon varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, organizasyonda hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir. Bu tanımda iç denetimin, standartlara uygunluğu sağlamanın ötesinde hedefler taşıdığından söz edilmektedir (Yılancı, 2006, s. 6).

İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Yılancı, 2006, s. 6).

2000'lerin başında yaşanan muhasebe skandalları iç denetimin kapsamına organizasyon risklerinin de alınması gerçeği yanında, finansal sonuçlara ilişkin sorumluluğun yönetimde olması gerektiğini ortaya çıkarmıştır (Pehlivanlı, 2010, s. 8). Kurumlarda meydana gelen herhangi bir hile ve usulsüzlük fiilini gerçekleştiren çalışanların yanı sıra, kurum üst yöneticileri de hesap verilebilirlik adına çalışanlar kadar sorumlu tutulmuştur.

Son olarak 2003 yılında “iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca iç denetimin amacı, “kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak” şeklinde ifade edilmiştir (Deloitte, 2008, s. 4).

### 2.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Değişen Rolü

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak 13. Yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezleri'nde rastlandığından söz edilmekle beraber Kıta Avrupa'sı ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lü yıllarda ele alınmaya başlanmıştır. İç denetimin bir fonksiyon olarak modern organizasyon örgütlerinde görünmeye başlaması ise 1940'lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1941 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere Kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın büyük rolü olmuştur (Önder, 2008, s. 31).

Bugün dünyada 120'den fazla ülkede kurulu bulunan ulusal denetçiler enstitülerinde 70.000 dolayında üye bulunmaktadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 02.11.2001) Diğer taraftan Avrupa ülkeleri enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)'nda da 28 Avrupa ülkesi ve İsrail temsil edilmekte olup 12.500'den fazla kayıtlı üyesi bulunmaktadır (Yılancı, 2006, s. 7). Bu iki kurum iç denetim faaliyetlerinin uluslararası otoriteleri konumundadırlar.

1995 yılında ise Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuş yaklaşık 1.000 üyesi bulunan dernek statüsünde çalışan bir kuruluştur. Enstitü düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri ile mesleğin örgütlenmesi ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır. Enstitü ayrıca "iç denetçi sertifikası" için yurtdışında yapılan sınav organizasyonunun ülkemizde Türkçe olarak yapılmasını sağlayarak da meslek mensuplarına önemli bir hizmet sunmaktadır.

İç denetimin kurum içinde yer almaya başladığı yıllarda iç denetimin görevi organizasyon faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamaktır. İç denetçiler tarafından bu görevi yerine getirmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının kurumun gerçek ekonomik faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığını, kurum politikalarına ve prosedürlerine uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını araştırmak ve aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajını yapmak olmuştur. Bu nedenlerle başlangıçta iç denetim örgüt içerisinde sınırlı bir sorumluluğa sahip, kurum faaliyetlerinin dar bir alanı üzerinde etkili olabiliyordu (Yılancı, 2006, s. 8).

Zaman içerisinde iç denetim faaliyetlerinin tüm faaliyet türleri üzerine doğru genişlediğini görüyoruz. Modern örgütlerde iç denetim üst yönetime bağlı olarak görev yapan kurmay bir bölüm olarak hizmet yapmaktadır. Zaman zaman iç denetimin aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Yılancı, 2006, s. 9):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- Kurumun varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,

- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

Her kurumda, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve organizasyonun hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşp ulaşmadıklarını öğrenmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlar (Korkmaz, 2007, s. 4).

2000 yılında yeniden düzenlenen iç denetim tanımı ise, değişen dünya koşullarında iç denetçilerden beklenen geliştirici ve yapıcı rolün daha da artırıldığını göstermektedir. Kurum çevrelerinde ortaya çıkan çeşitli değişiklikler kurum yönetimlerinden yeni beklentiler ve artan talepler doğurmaktadır. Bu beklentilerden en önemlileri olarak risk yönetimi, kurumsallık, kontrol gibi kavramların ön plana çıktığını görüyoruz. Bu talepler karşısında, iç denetçilerin bu konularda anahtar rol oynayabilecekleri düşüncesi gelişmiş ve iç denetçilerin çalışma alanları kontrolle sınırlı kalmayıp risk yönetimi ve kurumsallığı da kapsayacak biçimde genişlemiştir. Böylece iç denetim açısından üçüncü aşama diyebileceğimiz yeni bir dönem ortaya çıkmıştır (Yılancı, 2006, s. 8).

Bu aşamada iç denetimden neler beklendiğini şöyle sıralayabiliriz (Yılancı, 2006, s. 9):

İspatlanabilir bir ilave değer hizmeti,

- Kurum strateji ve faaliyetleriyle aynı çizgide olmak,
- Yönetimin önüne geçmek ve yapıcı öğütlerde bulunmak,
- Önemli kontrol konularına odaklanmak,
- Tavsiyelerin yerine getirilmesi,

- Etkin ve verimli iç denetim faaliyetleri.

Bu beklentiler karşısında iç denetçilerin kurum içerisindeki rolü de değişmiş, iç denetçilerden olumlu faaliyetlerin bekçisi rolünden çok nasihatçi rolü oynaması beklenir hale gelmiştir. Bunun sonucunda iç denetçilerden bir kontrol mekanizması olarak denetim yapması değil, kendi kendini kontrol eden bir mekanizma (self-assessment) olması beklenmektedir. Çünkü artık o, kurumun geçmişini değerlemek ve onaylamakla uğraşmamalı, kurum amaçları ve stratejileriyle aynı doğrultuda ve anda hareket edebilmelidir. İç denetçiler, artık tüm sistemleri ve elektronik güvenliğin düzenlenmesi ve geliştirilmesinde danışman rolü oynamaktadır. İç denetimle ilgili diğer bir rol değişikliği de, özel konularda sadece iç uzmanlarla yetinilmemesi, gerektiğinde kurumun cosourcing veya outsorscing yollarından yararlanmasıyla ilgilidir (Yılancı, 2006, s. 9). Geçmişte iç denetim yalnızca kurum içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin sağlanmasını içermektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 31).

### **2.3.3. İç Denetimin Önemi**

İç denetimin önem derecesini belirtmek için kısa ve anlamlı bir ifade olarak “iç denetim, yöneticilerin gece rahat uyumalarına yardımcı olur” denilmektedir. Bu ifade, iç denetim kurumun yönetimi açısından taşıdığı değeri açık bir biçimde vurgulamaktadır. Çünkü iç denetim faaliyetleri, kurum içi uygulamaların kurum yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğunu araştırmak suretiyle daha etkin ve verimli bir yönetimin oluşmasına destek olabilmektedir. İç denetim faaliyetlerinin kapsadığı geniş yelpaze yönetimin beklentileri iç denetim

faaliyetlerinden elde edilecek sonuca duyulan güvenin önemini arttırmaktadır (Tuan ve Sağlar, 2004, s. 1).

İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katmaya çalışır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemesinde ve geliştirmesinde yardımcı olur (Aksoy, 2002, s. 62).

Kurumsal yönetimin temel prensiplerinden biri olan iç denetim, kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır (Uzun, 2008). İç denetim, risk yönetimini önleyici niteliğe sahiptir. İç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynar. Yaşanan uluslararası finansal krizleri ve özellikle şirket skandalları, etkin bir iç denetim sisteminin gerekliliğini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır (Neşeli, 2010, s. 25).

#### **2.3.4. İç Denetimin Bağımsızlığı**

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerinin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Böyle bir serbesti ve tarafsızlık için örgüt içindeki konum çok önemlidir. Bu nedenle iç denetçilerin, denetlenenlerin işbirliğini sağlayabilmek ve işlerini her türlü müdahale ve engelden uzak bir şekilde yapabilmek için kurumdaki en üst yönetim kademesi tarafından desteklenmesi gerekir. Böyle bir destek örgütsel yerleşimde denetim birimini denetim komitesi ve yönetim komitesine bağlayarak oluşturulabilir (Cömert, 2008, s. 128).

İç denetçiler, eğer kendi yöneticilerinin tuttuğu kayıtları kontrol ediyorsa bu işi tarafsız bir gözle yapabilmeleri mümkün değildir. Denetim komitelerinin



görevleri arasında iç denetçilerin bağımsızlığını korumak da vardır. Çoğu şirketteki iç denetçilerin raporlama görevleri denetim komitesi ile finans müdürü arasında paylaştırılmıştır. Böyle şirketlerde iç denetim birimi işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise finans müdürüne bağlıdırlar (Johnson, 2006, s. 21).

### **2.3.5. İç Denetim Uygulamasında Karşılaşılan Zorluklar**

İç denetimler sırasında çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların en önemli nedeni, denetlenenlerin iç denetim hakkında bilgi sahibi olmamaları, iç denetimin yapılma amacını kavrayamamış olmalarıdır. İç denetçinin, iç denetim hakkında kurum çalışanlarını bilgilendirmesi gerekmektedir. İç denetimin amacı, kurum içerisindeki hata ve hilelerin bulunmasından ziyade kurum faaliyetlerinin nasıl geliştirilebileceğinin ortaya çıkarılmasıdır. Bu bağlamda iç denetim, süreç geliştirmeye de benzer. İç denetimin misyonunun ve amaçlarının kurum çalışanlarınca anlaşılması, iç denetçilerin de işlerini kolaylaştırarak kuruma değer katmaktadır.

İç denetçilerin çoğunun muhasebecilik unvanı yoktur. Bazılarına göre bu unvanın olması da gerekmez, çünkü bağımsız denetçilerin yaptığı bilanço veya türev araçların denetiminin tekrar iç denetçiler tarafından yapılması kurum kaynaklarının boş yere kullanılması anlamına gelir. Çoğu büyük kurumlarda iç denetçilerle, bağımsız denetçiler daha yakından çalışmaya başlamıştır (Katz, 2002, s. 18).

### **2.3.6. Uluslararası İç Denetim Standartları**

Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nin çıkarıp ilân ettiği iç denetim kılavuzunun kavramsal çerçevesidir. Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Yönetim Kurulu tarafından

1999 yılının Haziran ayında kabul edilmiştir. Daha sonra farklılaşan denetim yaklaşımları gereğince sürekli güncellenmiştir.

Özellikle, Mesleki Uygulama Çerçevesinin amacı, mevcut ve geliştirilmekte olan uygulama kılavuzunu bütün yönleriyle, iç denetçilerin istedikleri anda ulaşabileceği şekilde düzenlemiştir. Bu standartlar, iç denetim performansının izlenmesi ve değerlendirilmesi için gerekli temeli oluşturur ve objektif güvence sağlayan bir sistematik yöntem getirir. Hem IIA ve bağlı kuruluşların üyelerinin hem de bütün kalifiye iç denetçilerin uluslararası standartlara uymaları zorunludur. Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik ve performans standartları olarak ikiye ayrılır (Deloitte, 2008, s. 19-34):

#### **Nitelik Standartları**

##### 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar:

##### 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik

1110 Kurum İçi Bağımsızlık: Denetçi adına çalıştığı kurumu denetlerken, herhangi bir baskı ve zorlama altında kalmadan bağımsız ve objektif olarak denetimi gerçekleştirmelidir.

1120 Bireysel Objektiflik: Denetçi bireysel çıkarlarını kurum çıkarlarının üstünde tutmadan, tarafsız ve ön yargısız bir şekilde davranmalıdır.

##### 1130 Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

##### 1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat:

1210 Yeterlilik: İç denetçiler kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır.

1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat: Denetçi denetim işlemini, ihtiyatlı davranarak ve tüm risklere karşı gerek gördüğü tüm teknolojik gelişmelerden yararlanarak özenli bir şekilde yapmalıdır.

1230 Sürekli Mesleki Gelişim: Sürekli değişen teknolojiye ayak uydurarak denetim alanında gerçekleştirilen yenilikleri, mevzuat ve standartları takip ederek vasıflarını artırmalı ve güncellemelidir.

1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:

1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri: İç denetçi iç denetim faaliyetlerini kapsayan, etkinliğini sürekli izleyen ve değerlendiren kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Performans değerlendirmesi ve öz değerlendirme yapılarak içeriden sürekli kalite ve güvence sistemi izlenmeli, aynı zamanda da kurum dışından, bağımsız bilirkişiler, uzmanlar ve yetkili mercilerden de belirli periyotlar ile dış değerlendirmeler yaptırılmalıdır.

1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama: Denetçi, dış değerlendirme raporlarını üst makamlara raporlamalıdır.

1330 “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması: Denetçiler faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir.

**Performans Standartları**

2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

2010 Planlama: İç denetim yöneticisi kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

2020 Bildirim ve Onay: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetlerinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, düzenleme ve onay için üst yöneticilere bildirmelidir.

2030 Kaynak Yönetimi: İç denetçi denetim planını aksatmayacak şekilde bütçe planını yapmalı denetimi aksatıcı kaynak problemlerini önlemelidir.

2040 Politika ve Prosedürler: İç denetim yöneticisi, denetim faaliyetlerini etkili ve verimli gerçekleştirmek adına politika ve prosedürleri belirlemelidir.

2050 Eşgüdüm: Denetçi iç ve dış sağlayıcılarla bağlantı kurarak aynı denetim çalışmalarının tekrarlanmasını önlemelidir.

2060 Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar: İç denetçi ilgili üst yöneticilere periyodik olarak raporlama yaparak genel anlamda faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve mevzuata uygunluğun sağlanıp sağlanmaması ve amaçların ve hedeflerin gerçekleşme oranlarını, ortaya çıkan veya çıkabilecek olan riskleri belirtmelidir.

#### 2100 İşin Niteliği:

2110 Risk Yönetimi: İç denetim faaliyeti kurumların karşılaşılabileceği riskleri titizlikle tespit edebilmeli ve kurumsal risk yönetimini sağlayabilmeli.

2120 Kontrol: İç denetim faaliyeti, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

Yönetişim: Kurum içinde olması gereken bilgi ve iletişimi sağlayan ve etik ve diğer değerlerin gelişmesini sağlayan, hesap verebilir bir kurum kimliği sağlayabilen iç denetim faaliyetleri düzenlenmelidir.

#### 2200 Görev Planlaması:

İç denetçiler her bir denetim faaliyetini, etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmeyi sağlayan denetim planlaması yapmalıdırlar.

2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler: Denetlenecek olan faaliyet ya da birimin hedeflerini ve performanslarını kontrol etmesini araçları. Risk yönetimi gerçekleştirerek riskleri kontrolde tutabilmeyi ve riskleri fırsatlara çevirebilmeyi sağlayabilmesine dikkat edilmelidir. Faaliyetlerin risk ve kontrol sistemlerinin sürekli gelişmesini sağlayıp sağlamadığına dikkat edilmelidir.

2220 Görev Kapsamı: Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşabilmesini sağlayabilecek seviyede olmalıdır.

2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi: İç denetçiler, görevleri iyi tanımlayarak görevlerin amaçlarına tam olarak ulaşabilmesini sağlamalıdır.

2300 Görevin Yapılması:

İç denetçiler üstlendikleri görevlerin hedeflerini gerçekleştirmek için yeterli bilgileri örneklemeli, güvenilirliğini test etmeli, sonuçları değerlendirmeli ve belgelendirmelidir.

2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü: Görevlerin amaçlarına ulaşmasını, kalite güvencenin sağlanmasını ve personelin sürekli gelişimini sağlayacak tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 Sonuçların Raporlanması:

İç denetçilerin görev sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 Raporlama Kıstasları: Raporlamalar, denetim sonuçları, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2420 Raporlamanın Kalitesi: Raporlamalar, doğru, tarafsız, anlaşılır, özlü, yapıcı, tam olmalı ve ilgili dönemde sunulmalıdır.

2421 Hata ve Eksiklikler: Eğer nihai denetim raporunda hata veya eksiklik söz konusu ise, İç Denetim Yöneticisi hatalı ve eksik raporun ilgililerine düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması: Herhangi bir istisnai durum varsa, tam olarak uyulamayan standartlar, farklılıkların sebepleri, farklılığın göreve etkileri açıklanmalı.

2440 Sonuçların Raporlanması: İç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara raporlamalıdır.

2500 İlerlemenin Gözlenmesi:

İç denetim yöneticisi, yönetime sunulan rapor sonuçlarının takibini yapabilecek bir sistem oluşturmalı ve gerçekleştirmelidir.

2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi:

İç denetim yöneticisi, artık risk düzeyinin kurum tarafından kabul edilemeyecek düzeyde olsa da üst yönetim tarafından kabul edilmesini tartışmalı ve gerekirse denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

## **2.4. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki**

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 etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Başka bir ifadeyle iç denetim, kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma artı değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde kuruma sağlanan servislerin bütünüdür. İç denetçiler, firma risklerini iç kontrol yapısını ve yönetim süreçlerini izleyerek etkinlik ve verimlilik değerlendirmesi ve geliştirilmesi yaparlar. Sistemik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar (Açıkgöz, 2007, s. 22-30).

Etkili bir iç kontrol sistemi oluşturulmasında önemli bir unsur da kurumlardaki iç denetim fonksiyonunun varlığıdır. Kurum yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman

ayırmaması, kontrol sistemini yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek iç denetim örgütlerinin gelişmesine yol açmıştır (Aksoy, 2006, s. 488).

İç Denetçiler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 26 Haziran 1999 tarihinde kabul ettiği haliyle iç denetim, bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini artırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. Bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır (Yavuz, 2002, s. 44-45).

İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim kurumlar için bir gerekliliktir ve aşağıdaki ihtiyaçlara cevap vermektedir (Önder, 2008, s. 20):

- Hesap verme ve sorumluluğun ortaya çıkarılması
- Yönetime danışmanlık ve yardım etme
- Hatalı ve hileli işlemlere karşı korunma
- Vekâlet teorisi
- Tasarruf imkânı sağlanması
- Etkinlik ve verimliliğin sağlanması

Kurum faaliyetlerinin, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetleyen birim olan iç denetim, kuruma hizmet etmek amacıyla kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim, kurum içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgiler ile yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunar, önerilerde bulunur (Doyrangöl, 2002b, s. 36).

Kurumlarda iç denetim faaliyetini sürdüren iç denetçiler, hiçbir etki altında kalmadan yönetim adına çalışabilmeleri için en üst birime sorumlu olacak biçimde örgütlenir ve yürütme fonksiyonundan uzak tutulurlar. Çalışmaları arasında en önemlisi, iç kontrol yapısının bir unsuru olarak görev yapmalarıdır. İç denetçiler, yönetim adına kurumda mevcut iç kontrol yapısını sürekli olarak izler ve rapor verirler. İç denetçilerin yaptıkları işlerin çoğunluğu, mali tabloların denetiminde yapılanlara benzerlik gösterir (Bozkurt, 2000, s. 134).

İç kontrol sisteminin yeterliliğini inceleyen ve değerleyen iç denetçi (Elitaş, 2004, s. 221):

- Verimliliği ölçmek için yönetim tarafından faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediğini,
- Belirlenen faaliyet standartlarının anlaşılıp anlaşılmadığını,
- Faaliyet standartlarından sapmaların belirlenip, analiz edilip, düzeltici önlemleri almakla sorumlu kişilere iletilip iletilmediğini,
- Düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekten sorumludur.

İç denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyip, değerlendirirken ise (Demirkan, 2007, s. 91):

- Kurum faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli bir etkiye sahip politikalara, planlara, prosedürlere ve yasalara uygunluğu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirir.
- Kurum faaliyetlerinin, politika ve prosedürlere uygun yürütülüp yürütülmediğini belirler.

İç denetimin temel işlevlerinden birisi kurumlardaki iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine katkıda bulunmaktır. Bunun için iç denetçinin bir kurumdaki kontrol mekanizmalarını iyi tanması ve değerlendirmesi gerekmektedir.



Bir başka deyişle, iç denetim bir şekilde iç kontrol sisteminin esas amaçlarına ulaşmış ulaşmadığı konusunda kurum yöneticilerine bilgi sağlayarak onların doğru karar almalarına ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine katkıda bulunur (Aksoy, 2006, s. 135)

İç denetim, kurum yönetim kuruluna, var olma amaçlarına ulaşmada yardımcı olunması amacıyla kurulmuştur. İç kontrol ise, tüm işlemlerin önceden belirlenen amaçlara ulaşmada yardımcı olunması amacıyla kurulmuştur. Özellikleri bakımından karşılaştırıldıklarında ise benzeyen yönlerinin ağır bastığı söylenilebilir. Ancak bunu söyleyebilmek için kurumun iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi kurmuş olması gerekmektedir.

İç denetimin amacı, kurum yöneticilerine sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri konusunda yardımcı olmaktır. İç denetim faaliyetlerinin kapsamına, iç kontrol sisteminin yeterliliğinin, etkinliğinin ve kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi girmektedir. Bu nedenle iç kontrol önleyici bir fonksiyon yerine getirirken iç denetim, iç kontrol sisteminin esas amaçlarına ulaşmış ulaşmadığına ilişkin yönetime bilgi sağlayan önemli bir fonksiyondur.

Bu bağlamda, iç denetimin rolünün gelişen dünyada vazgeçilmez önemde olduğu kesinlik kazanmıştır. Özellikle iç kontrolle olan ilişkileri yönüyle iç denetimin yönü değişmiştir. İç denetim artık iç kontrol sistemlerinin etkililiğini ölçen araç konumuna bürünmüştür. Hata, hile ve suistimallerin önlenildiği bir iç kontrol sisteminde, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenmekten geçmektedir (Önder, 2008, s. 21-22).

Kısaca özetlemek gerekirse; iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, kurumların amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Bu özellikleri ile iç kontrol, kurum yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve

yerindelighinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulur. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. Kurum içi kontrollerin yerindelighinin kalitesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. I denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla kurum için stratejik akıl ortağı geliştiren, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir.

### **3. KÂR AMACI GÜTMİYEN ORGANİZASYONLARDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

Sürekli gelişim ve değişime uğrayan dünyamızda yakın geçmişte ortaya çıkan ve dünya ekonomisini derinden etkileyen global krizlerin en temel nedeni, denetim alanındaki boşluklardır. Yapılan çalışmalar sonucunda gerek özel sektörde gerekse kamuda yeni yönetim anlayışları ve yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Kurumların hesap verebilirliklerini artırmak, güvenilir bir ortam oluşturmak için düzenlenen yeni yaklaşımlar; iç kontrol, iç denetim alanlarında yapılan düzenlemeler ile başlayarak, risk odaklı iç denetim anlayışı ve risk odaklı etkili kurumsal yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde de global krizlerin etkisinin bir sonucu olarak kamu ve özel sektörde köklü değişiklikler yapılmıştır. Katı, hiyerarşik ve bürokratik kamu yönetimi; yerini esnek, piyasa tabanlı kamu yönetimine dönüştürmüştür. Bu durum yönetim tarzında basit bir değişiklik olarak algılanmamış, genelde uzun süredir birçok ülkede hakim konumda olan klasik kamu yönetiminde bir paradigma değişikliği olarak görülmüştür. Kamu kurumlarının hesap verebilirliğini sağlamak, halkın ve ilgililerinin kamu kurumlarına güvenini artırmak ve kamu mallarının etkin ve verimli kullanımını sağlamak adına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde 5018 sayılı Kanunun iç denetim ve iç kontrol alanlarında getirdiği yenilikler ile bu konuda kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda yapılmış olan çalışmalar açıklanmaya çalışılmıştır.

### 3.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlar

Organizasyonlar, ekonomik bir amaçla kurulan ve yaşamlarını bu amacı gerçekleştirme çabalarıyla sürdüren kuruluşlardır. Ekonomik amaç, genellikle uzun vadede kalıcı olmak ve kâr elde etmektir. Bununla birlikte her kurumun temel amacının kâr elde etmek ya da kârı maksimize etmek olduğu söylenemez. Birtakım kurumlar faaliyetlerini çeşitli sosyal sorunları çözmek ya da bazı sosyal faydalar sağlamak doğrultusunda yürütürler. Bu tür kurumlar için birincil amaç kâr elde etmek değil, ürünlerini sundukları hedef kitleye çeşitli yararlar ve doygunluklar sağlamak ve bu doygunluğun düzeyi veya yaygınlığını maksimize etmektir. Kâr amacı güden organizasyonlar ve devlet sektöründen sonra “üçüncü sektör” adıyla da tanımlanan bu kuruluşlara “kâr amacı gütmeyen organizasyonlar” adı verilmektedir (Kotler, 1979, s. 31).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların en tipik özelliği sosyal sorumluluk taşımaları ve genellikle hizmet sunmak üzere kurulmuş olmalarıdır. Ancak kâr amacı gütmeyen kuruluşların hiç kâr etmediği anlaşılmamalıdır. Bu tür kuruluşlarda kâr elde etmek amacıyla faaliyetlerde bulunabilirler. Burada kâr diğerlerinde olduğu gibi birinci dereceden motive edici faktör olarak değil, kuruluşun temel amacını gerçekleştirmede yardımcı olacak kaynakların temini için önem kazanır. Yani kâr, kâr amacı gütmeyen kuruluş için gelirlerini artırmak demektir (Cengiz ve Kırkbir, 2007).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar, ansiklopedik manada kâr amacı gütmeyen ve devlet kökenli olmayan kuruluşlardır. John D. Rockefeller’in, “görünmez sektör” olarak adlandırdığı bu sektörün yapı yönünden çok hızlı bir şekilde farklılaşması ortak bir tanımlı güçleştirmektedir. Literatür incelendiğinde

birçok kavramla tanımlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu kavramlardan yaygın olarak kullanılanlar ise şunlardır; Üçüncü sektör, kâr amaçsız sektör, gönüllü sektör, bağımsız sektör, kâr gütmeyen kuruluşlar, hükümet dışı örgütler, özel gönüllü örgütler, hayırsever yardım kuruluşları, üye yararına çalışan örgütler, karşılıklı yardım örgütleri, vergiden muaf kuruluşlar (Kocabaş, 2008, s. 176).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar genelde devletten yardımlar alarak işlerini yürütmektedirler. Varlıklarını devam ettirebilmek için devlet yardımları dışında bu kurumlar; özel kurumların, bağışçıların ve halkın maddi ve manevi desteğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu örgütler kâr elde etmek amacıyla faaliyetlerde bulunabilirler. Burada kâr, diğerlerinde olduğu gibi birinci dereceden motive edici faktör değil, örgütün temel amacını gerçekleştirmede yardımcı olacak kaynakların temini için önem kazanır. Yani kâr burada gelirleri artırmak değildir. (Dinçer, 1998, s. 449).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar; sağlık, eğitim gibi sosyal hizmetleri sağlamak amacıyla etkinlikte bulunan kurumlardır (Baloğlu, 2000). Bu kuruluşlar üyeleri, müşterileri, çalışanları ya da kurucularına parasal kazanç dışında faydalar sağlamayı amaçlayan, oluşumları yasaya bağlanmış, kuruluşları teşvik edilen, tüzel kişiliğe sahip kurumlardır. Kâr amacı gütmeyen organizasyonların en tipik özellikleri sosyal sorumluluk taşımaları ve genellikle hizmet sunmak üzere kurulmuş olmalarıdır.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonları kuranlar, herhangi bir yolla finansal kazanç beklemeden paralarını yatırırlar. Hizmet amacı güderler. Organizasyonların ve devletin karşılayamadığı alanlarda toplumun ihtiyaçlarını gidermeye çalışırlar (Cemalcılar, 1993, s. 13). Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar kâr edebilir; fakat bu

para tekrar kuruluşa dönmelidir. Elde edilen kâr, üyelere veya başkalarına dağıtılamaz. Ancak kuruluşa iş yapan kişilere bu kârdan ödeme yapılabilir.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar, piyasada faaliyet gösteren kurumlar arasında birincil amacı kâr elde etmek olmayan, toplumu bilinçlendirmeyi ve fayda sağlamayı amaçlayarak hizmet götüren gayri ticari kuruluş olmanın yanı sıra faaliyetlerinden elde ettikleri geliri yine amaçladıkları toplumsal fayda için harcamaktadırlar. Kurucu ve ortakları ise herhangi bir kâr payı ödemesi almamaktadır. Bu özellikleriyle ticari bir kurumdan ayrılırken diğer tüm fonksiyonlarıyla ticari işlemlerin tabi olduğu piyasa şartlarına da uyum sağlamak durumundadırlar (Atış, 1993, s. 40).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar konusunda çalışan AICPA Muhasebe Standartları Alt Komitesi kâr amacı gütmeyen organizasyonları tanımlamamakla birlikte, 1 Nisan 1978 tarihinde yayınladığı açıklama taslağında, bu gruba dahil edilmesi düşünülen örgütlerin bir listesini vermiştir (Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2011). Bu listede dernekler, sosyal kulüpler, meslek kuruluşları, vakıflar, sendikalar, müzeler, çocuk bakımevleri, siyasi partiler, kamu yayın istasyonları, araştırma kuruluşları, dini örgütler, üniversiteler, huzur evleri yer almaktadır. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar geniş bir yelpazedeki faaliyetlerine ve sunulan hizmetlere göre şu başlıklar altında özetlenmektedir (Arslan, 2004, s. 156):

- Eğitim alanında faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; özel okullar, yüksek okullar, kolejler, üniversiteler, vs.
- Kültürel alanlarda faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; müzeler, hayvanat bahçeleri, balo, opera ve tiyatrolar, vs.
- Dini alanlarda faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; camiler, kiliseler, sinagoglar, vb. ibadet mekanları.

- Yardım ve hayırsever amaçlı faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; sağlık kurumları, araştırma kurumları, yardım toplayan gruplar, dini gayelere hizmet etmek ve dini daha geniş zeminlere yaymaya çalışan örgütler.
- Sosyal alanlarda faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; aile planlama örgütleri, Kızılay, Türkiye Yeşilay Cemiyeti, çeşitli hastalıkları önlemek ve hastalara destek olmak amacıyla kurulan dernekler ve vakıflar.
- Sağlık alanında faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; hastaneler, hemşire evleri, sağlık sorunlarını araştırma örgütleri.
- Politik ve siyasi alanda faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; siyasi partiler vs.
- Bayındırlık ve çevrecilik alanında faaliyet gösteren kâr amaçsız organizasyonlar; çevreci kurumlar, yeşil barış, nükleer santrallere karşı mücadele eden örgütler.

Yukarıdaki örnekleri çoğaltmak mümkündür. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar çoğunlukla, bireysel çıkarlarının üstündeki çıkarlara hizmet ederler ve kendi alanlarındaki diğer örgütlerle, hem rekabetçi hem de işbirlikçi bir yaklaşım içindedirler.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar bu çeşitliliklerine rağmen bazı ortak özellikleri bulunmaktadır:

- Organizasyon olarak tasarlanmıştır.
- Kurumsal olarak devletten ayrı oldukları için özel kurumlardır.
- Yöneticilerine ya da sahiplerine kâr dağıtmadıkları kâr amacı gütmeyen organizasyonlardır.
- Kendi problemlerini kendileri kontrol ettikleri için özerk kuruluşlardır.

- Üyelik yasal olarak zorunlu olmadığı, para ve zaman açısından gönüllü katkıları kendilerine çektikleri için gönüllü kuruluşlardır.

Kâr amaçsız organizasyonların en önemli niteliği, ürettiği malı veya hizmeti, maliyet fiyatına yakın bir fiyatla elden çıkarması, kâr amacı gütmemesi, organizasyon ve amortismanları ayırdıktan sonra elde kalan kâr miktarını, toplumsal amaçlar için kullanmasıdır. Bu kurumların faaliyetleri arasında, sosyal güvenlik hizmetleri, gelir-servet dağılımını düzenleyici etkinlikler, istihdam artırıcı işlevler de yer almaktadır. Bu kurumların mal varlığı, mülkiyet olarak, ne devletin ve ne de özel teşebbüsündür. Çünkü özel teşebbüs ve devletin, bu yapılar üzerinde doğrudan yaptırımı söz konusu değildir. Bu kurumların idari sorumluluğunu üstlenen mütevellinin de, ancak belirtilen sorumluluk sınırları içinde ve faaliyet alanını belirleyen kanun, tüzük ve benzeri düzenlemeler dahilinde takdir yetkisi vardır (Arslan, 2004, s. 157).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar özellikle yüzyılımızda giderek önem kazanmış ve gelişmişliğin bir göstergesi haline gelmiştir. Bu organizasyonların önem kazanmasında etkili olan faktörler aşağıdaki gibidir (Cengiz ve Kırkbir, 2007):

- Kalitenin sadece ürün için geçerli bir kavram olmaktan çıkıp, organizasyonların tüm faaliyetlerini ve bireylerin yaşam tarzını da kapsamaya başlaması,
- Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sonucu tüm dünyada kültürel etkileşim ve paylaşımın artması,
- Hizmet odaklı olmanın ön plana çıkması,
- Devletten beklentilerin azalıp toplumsal girişimlerin önem kazanması,
- Entellektüel ve kültürel seviyenin giderek yükselmesi,
- Birey hakları ve insana saygı kavramlarının ön plana çıkması,



- Değişen demografik yapı (eğitim, cinsiyet, yaş, kültür vb.)
- Alternatif oluşturma ve seçiciliğin yükselmesi,
- Toplumsal, kurumsal ve bireysel beklentilerin artması.

Ülkemizde, özelleştirme sürecinde olmakla birlikte, hala devlet eliyle yönetilen kamu kurumlarının da kâr amacı gütmeyen organizasyonlar olduğu yönündeki düşünceler doğru kabul edilmemektedir. Çünkü, kamu kurumları, kurumun sahipliği dışında, özel kurumlardan pek farklı görülemez. Özel kurumların temel amaçları, kamu kurumları için de geçerlidir (Cemalcılar ve diğer., 1993, s. 13).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonların ekonomideki faaliyetleri ve etkinlikleri ülkeden ülkeye değişmektedir. Kimi ülkelerde asıl amacı tüketicilere hizmet vermek olan bu tip örgütler kamu sektöründe KİT (Kamu İktisadi Teşekkülleri) olarak veya genellikle gelişmiş ülkelerde KİT'lerden ayrı olarak kâr amacı gütmeyen organizasyonlar adı altında oluşur.

Kamu sektöründe oluşturulan kâr amacı gütmeyen organizasyonlar KİT veya hükümet departmanlarının bağımsız şirketleridir. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar sahiplerine kâr kazandırmayı amaç edinmezler. Birçok KİT'de kâr amacı gütmeyen organizasyon modeli uygulanır. Gerek kamu sektörü gerekse diğer kâr amacı gütmeyen organizasyonlar, toplam maliyetlerini karşılayan finansal bir kâr gözetmedikleri veya gelir yaratmayı düşünmedikleri için finansal olmayan amaçlara öncelik verirler.

Ordu Yardımlaşma Kurumu, Fiskobirlik ve Tariş gibi kuruluşlar, Vakıflar, Noterler Birliği, Barolar Birliği, Çocuk Esirgeme Kurumu, Tarım Kredi Kooperatifleri, Milli Piyango İdaresi, Türk Hava Kurumu, Kızılay ve Dernekler, ayrıca döner sermayeli kurumlar içerisinde Sağlık Kurumları ve Hastaneler, Meslek Liseleri, Üniversiteler, Devlet Tiyatroları ve devletin diğer sanat faaliyetleri

Türkiye’de kâr amacı gütmeyen organizasyonlara örnek olarak gösterilebilirler (Cengiz ve Kırkibir, 2007, s. 269-270).

**Tablo 3.1:** Kâr Amaçlı ve Kâr Amaçsız Organizasyonların Özellikleri

Örgüt Türleri	Öncelikle Yararlananlar	Yaygın Örnekler	Yönetimin Temel Odağı
<b>Kâr Amaçlı Örgütler</b>			
İşletmeler	Sahipler, hissedarlar Çalışanlar Tüketiciler	Otomobil üretimi Gazete Lokanta, vs.	Kâr etmek Bunun için mal veya hizmet üretmek, satmak.
Serbest meslek işletmeleri	Serbest meslek erbabı Alıcılar	Doktor Avukat Mimar, vs.	Tatminkâr bir gelirin elde edilmesi Bunun için iyi hizmet
<b>Kâr Amaçsız Örgütler</b>			
Kâr amaçsız hizmet kurumları	Alıcılar Halk	Vakıflar Hayır kurumları	Potansiyel alıcılar arasından seçerek almak ve hizmet vermek
Karşılıklı yardımlaşma kurumları	Üyeler	Sendikalar Dernekler, kulüpler Parti ve meslek bir.	Üyelerin ihtiyaçlarını tatmin etmek ve yardımlaşma, koruma, geliştirme.
Kamu kurumları	Halk	Polis teşkilatı İtfaiye, PTT ÜNİVERSİTE, vs.	Halkın büyük bir kısmına veya tamamına standart hizmet sunmak

**Kaynak:** Dinçer, 1998, s. 450.

**Kâr Amaçlı ve Kâr Amaçsız Organizasyonların Benzerlikleri** (Dinçer, 1998, s. 450):

**Problemleri aynıdır:** Bütün bu örgütler, aynı genel problemlerle karşılaşılır ve aynı fonksiyonları icra etmeye çalışırlar. Hepsi;

- Uygun mal ve/veya hizmet karışımı,
- Etkili mal ve/veya hizmet üretme süreci,
- Yeterli ve çalışabilir örgüt yapısı,
- Mesleki açıdan beşeri kaynakları yönetme teknikleri,
- Faaliyetlerini finanse etme kapasitesi,

- Etkili ve verimli bir pazarlamayı geliştirmek için çaba sarf eder,
- Keza özel ve kamu sektörü arasındaki farklılıklar giderek belirsizleşiyor. Mesela büyük organizasyonların çeşitlendirme yapması gibi, kamu sektörü de değişik hizmetleri bir çatı altında topluyor ve benzer bir örgüt yapısıyla her bir hizmeti kendi içinde bağımsız varsayıyor.

Diğer taraftan, hükümetler finansal kaynak sıkıntısı çekmeye başladıkları için kâr amacı gütmeyen organizasyonların başarıyla yönetilebilmesine daha çok önem vermeye başlıyor. Bu eğilim de kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda kâra yönelik faaliyetlere ağırlık vermeye zorluyor.

**Amaçlar benzerdir:** Bir kurumun stratejik amaçları; kârlılık, verimlilik, etkililik, fiziki ve mali kaynakları güçlendirme, yenilik yapma, çalışma kalitesini geliştirme ve pazar payını artırmadır. Bu amaçlardan sadece kârlılık kâr amacı gütmeyen organizasyonlar için doğrudan kabul edilemez. Ancak diğerleri, kâr amacı gütmeyen organizasyonlar için de aynen geçerlidir. Kâr motifi, başka bir etiket altında yine yürürlükte kalır ve bazı kere bu kârlar, hizmeti satın alanlara geri döner.

**Kâr Amaçlı ve Kâr Amaçsız Organizasyonların Farklılıkları** (Dinçer, 1998, s. 451):

Özel ve kâr amaçlı firmalarla kamu ve kâr amaçsız firmalar bazı noktalardan birbirinden ayrılırlar. Bunlar;

**Örgüt misyonu:** Kâr amaçlı organizasyonlarda temel hedef, uzun dönemde kârlılığı optimize etmek iken, kamu sektöründe ve kâr amaçsız örgütlerde “ihtiyaç duyulan hizmeti sunmada başarılı” olmaktır. Pek çok örgüt, alıcıların hayat kalitesini geliştirmeye yönelik hizmeti sunmaya çalışır.

**Stratejiler:** Bilindiği gibi stratejiler, örgütün özelliklerine göre belirlenir. Bu sebeple stratejilerin farklı olacağı açıktır. Ancak genel bir ifade ile kâr amaçsız

örgütlerin stratejik yönelimlere fazla ağırlık vermediği belirtilebilir. Bu tür örgütler arasında fazla rekabetin olmaması, uzun vadeli planlama yerine daha kısa vadeli plan ve programlara daha çok dikkat sarf etmelerine neden olmaktadır.

**Fon temini ve bütçeleme:** Özel kurumlar, özsermaye yanında borç kaynaklarına da müracaat ederek ihtiyaç duyduğu fonları temin ederken; kamu kurumları, vergilerden ayrılan fonlardan yararlanır; kâr amaçsız diğer örgütler ise bağış, teberrü ve üyelik aidatlarıyla ayakta kalmaya çalışır.

Bütçeler, özel kurumlarda hem planlama hem de kontrol tekniğidir. Hâlbuki kâr amaçsız örgütlerde bütçeler, öncelikle kontrol aracı olarak düşünülmektedir. Kurumlar karlarını maliyetleri azaltarak daha verimli hale getirmeye yoğunlaşırken; kâr amaçsız örgütlerde, özellikle kamu kurumlarında, tahsis edilen kaynak harcanmazsa, gelecek yıl daha az tahsilât yapılacağı için suni harcamalar artar.

**Gönüllü elemanlar çalışır:** Özellikle vakıflar gibi topluma hizmeti temel misyon ve görev olarak benimsemenin kâr amaçsız örgütlerde çalışanlar, gönüllü elemanlardır. Çalışırken ücret almaları, bu gerçeği değiştirmez. Bu elemanların önemli bir bölümünün temel çalışma isteği, çalıştığı kurumun misyonunu benimsemesidir.

**Yönetici seçimi:** Kâr amaçsız örgütlerde yönetici seçimi, kurumlara göre oldukça farklıdır. Kurumlarda yöneticilik kabiliyeti ve amaçları başarmaya yönelik bilgi ve tecrübe önemli iken; kâr amacı gütmeyen organizasyonlardaki mesleki veya teknik bilgi ön plana çıkar ve yöneticilik kabiliyetinin yerini fedakârlık derecesi ve politik güç alır.

### 3.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol

Kamu iç mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının bütçe otoriteleri tarafından belirlenmiş hedefler doğrultusunda kullanılmasına yönelik olarak makul güvence sağlamak için yeterli ve şeffaf yöntemler ve düzenlemeler sağlamayı amaçlar. Ayrıca, ideal bir iç kontrol ortamı, yolsuzluğu ve dolandırıcılığı önlemede etkin bir araç konumundadır.

Geleneksel kamu iç kontrol sistemleri, merkezi bir ön mali kontrol sistemi ile üçüncü kişilerin şikâyetleri, şüpheli işlemler, bütçe kurallarının ihlali ve kişisel hataların cezalandırılmasına odaklı bir harcama sonrası denetime dayalıdır. Çağdaş kamu iç kontrol sistemleri ile karşılaştırıldığında yasaya ve usule uygunluğa önem veren geleneksel sistem, kamu fonlarının yönetilmesi ve kontrol edilmesi konusunda ekonomiklik, etkinlik ve etkililik kriterlerini yerine getirmede yetersiz kalmaktadır. Modern iç kontrol hem sorumluluğun açıkça belirtilmesi hem de uyumlaştırılmış yöntem ve standartlar anlamında şeffaflık esasına dayanmaktadır (European Communities, 2006).

1990'lı yıllarda kamu mali yönetim sistemine yönelik olarak başlayan reform süreci içinde önemli başlıklardan bir tanesi de iç kontrol sistemine yönelik olarak yapılan reformlardır. Bu çerçevede iç kontrol harcama öncesi katı kurallara dayanan bir yapıdan yönetim sorumluluğunu güçlendirmeye yönelik bir sistematik yapıya doğru evrimleşme süreci içine girmiştir.

Geleneksel ve modern mali kontrol süreçlerine yönelik olarak Avrupa Birliği'nin getirdiği temel yaklaşım; ülkelerin işlevsel düzeyde koordinasyonu sağlayacak ve etkin bir yönetim sistemi oluşturacak uygun basamakların ve süreçlerin yaratılması şeklinde özetlenebilir. İç kontrol idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak (BUMKO, 2011);

- Faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini,
- Varlık ve kaynakların korunmasını,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını,
- Mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol sistemi esas olarak kontrol sürecinde makul bir güvencenin sağlanmasına yönelik olarak, hesap verme sorumluluğu (raporlama), uygunluk (yasalara ve yönetmeliklere), faaliyetler (düzenli etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin) ve kaynakları koruma şeklinde sıralanacak dört genel hedefin yerine getirilmesini bir organizasyon ve/veya kurum için gözetmektedir (Ankara Üniversitesi, 2010, s. 49-50).

Ülkemizde iç kontrolün sistematik bir şekilde mali yönetim sistemimize girmesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile olmuştur. 5018 sayılı kanun ve buna ilişkin ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir. Kanununun 55'inci maddesinde iç kontrol; idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

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

*Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyonu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.”*

5018 sayılı Kanunun 7inci maddesinde çizdiği çerçeve içinde: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar; Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi, süreci belirleyen temel mevzuatlardır.

İç kontrolde; yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemleri alma sorumluluğu, idarelerin üst yöneticilerine ve diğer yöneticilere vermiştir. Buna göre üniversiteler örneğinden bakarsak (Ankara Üniversitesi, 2010, s. 51-52);

**Rektör:** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, dekanlar, idari birim başkanlıkları ve iç denetim birimi aracılığıyla üniversitede yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlama, işleyişi izleme ve gerekli tedbirleri alarak geliştirmek.

**Dekanlıklar ve İdari Birim Başkanlıkları:** Birimlerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak, uygulamak ve geliştirmek.

**Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı:** Üniversitede 5018 sayılı Kanun ile ilgili mevzuatta öngörülen bir iç kontrol sisteminin kurulması çalışmalarını başlatmak, bu amaçla üst yöneticinin liderliğinde dekanlıklardaki çalışmaları koordine etmek ve teknik destek sağlamak.

**İç Denetim Birimi:** Üniversitedeki iç kontrol sistemine ilişkin tasarım ve uygulamaları denetleyerek, uygunluğunu ve yeterliliğini değerlendirmek ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi kapsamında üniversiteye değer katmak.

### **3.2.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrolün Amaçları**

İç kontrolün amaçları 5018 sayılı Kanununun 56'ncı maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

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

Genel olarak kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol sistemi, finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak için kurulduğundan, risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre sistemin amaçları aşağıda başlıklar halinde incelendiği üzere ele alınabilir (Kepekçi, 2000, s. 71).

**Örgütün Varlıklarını Korumak:** Varlık kavramı çok geniş bir anlam ifade etmektedir. Örgütün sahip olduğu ve bilançonun aktifinde yer alan maddi ve maddi olmayan unsurların tümü ile ifade edilmektedir. Özellikle örgütün fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir; ya da bu varlıklara



kasıtlı olmayarak zarar verilebilir. Varlıklarda oluşacak kayıplar örgütün faaliyetlerini gereğince yerine getirememesine ve örgütün hedeflerinden sapmasına sebep olacaktır. Bu noktada, varlıkları ilgilendiren bütün bu olumsuzlukları önlemeye ve varlıktan korumaya yönelik kontrol unsurlarının oluşturulması iç kontrol sisteminin bir işlevidir (Ataman ve diğer., 2001, s. 61).

**Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlamak:** Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade eder. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların kurumun gerçek işlemlerin yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade eder (Kepekçi, 1994, s. 18-19).

Muhasebe bilgileri yönetim ve mali raporların düzenlenmesi amacıyla kullanılır. Faaliyetlerin etkin ve verimli biçimde yürütülebilmesi için, yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. Ayrıca örgütle ilgili karar alacak olan yönetim dışında kalan kimselerin de örgüt hakkında güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyacı bulunmaktadır. Bu nedenle yanlış bilgilere dayanan kararların alınması tehlikesini azaltmak için iç kontrol sistemi, bilgilerin doğru, güvenilir, zamanında ve yeterli biçimde açıklanmasını sağlayacak biçimde etkin önlemler alınmasını amaçlar (Duman, 2008, s. 70). Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği örgütlerin verimliliğini artırırken aynı zamanda da rekabet edebilirliklerinin de artmasını sağlayacaktır (Örerler, 2005, s. 3).

**Faaliyetlerin Verimliliğini ve Politikalara Uygunluğunu Sağlamak:** Bir örgütün faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğu oldukça önemlidir. Bunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden ve uygulanmasından ise yönetim sorumludur. Bu sorumluluk sadece

kontrol usul ve yöntemlerinin kurulmasında ve işletilmesinde değil, örgüt faaliyetlerinin ve çalışanlarının yasalara aykırı hareketlerinde de vardır. Yasalara uygunluğu sağlamak ve örgüt amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde geliştirmek için yönetim, politikaları kabul eder ve bunlara bağlı olarak kontrol usul ve yöntemlerini saptayarak örgüt personeline iletir. Bu bakımdan, örgüt faaliyetini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklik yapılması gerekmektedir (Kepekçi, 1982, s. 61-62).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonların tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda örgütlerin belirli bir düzende çalışmalarını da sağlayıcı niteliktedirler. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır (Erdoğan, 2006, s. 85).

Örgüt içindeki kontroller, faaliyetlerdeki gereksiz tekrarları, kaynakların verimsiz kullanımını ve gereksiz yere tüketilmesini önler. Aynı zamanda örgüt yönetimi, faaliyetlerdeki verimliliğin ölçülmesi için veya örgüt amaçlarını gerçekleştirmek için çeşitli bütçeler, kurallar ve ilkeler saptar. İç kontrol sistemi, faaliyetlerin benimsenen bütçe ve yönetim politikalarına uygunluğunu ve verimliliğini sağlamaya yardımcı olmaktadır (Duman, 2008, s. 70). Kâr amacı gütmeyen organizasyonların iç kontrol sistemi ne kadar etkili ve yeterli ise

faaliyetleri istenilen planda ve doğrultuda o kadar etkili ve verimli bir şekilde sürdürülecektir (Kiracı, 2003, s. 76).

**Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak:** rgt amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır. Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara ve hedeflere, riske uygun olan bir maliyetle ulaşmak demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir. İşte bu verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı, kurulan iç kontrol mekanizmasının iyi işlemesine ve bu sistem içinde kurum faaliyeti ile ilgili teknik personelin bulunup bulunmadığına bağlıdır (Duman, 2008, s. 70-71).

Örgüt yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmesi için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli ve düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır (Kepekçi, 1994, s. 21).

**Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak:** rgtn faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlar ve hedeflerle tutarlı olmasını sağlayacak ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülmesini gerçekleştirecek kontrol usul ve esasları kabul edilmelidir. Belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi ‘‘etkinlik’’ olarak ifade edilir. Örgüt yönetimi, iç kontrol sistemini kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak Şekilde yönlendirdiğinde, etkin bir kontrol mevcuttur. İş programlarında planlanmış sonuçlar, gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılır ve faaliyetin etkinliği değerlendirilir (Duman, 2008, s. 71).

**Geçerlilik:** İç kontrol yapısı gerçek olmayan işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler, yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme, genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır. Şayet bir işlem yetkisiz yapılıyorsa bu işlemin kurum varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali vardır (Uzay, 1999, s. 20).

Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin olarak, kredili satış kayıtları örgütün gerçek kredili satışlarını göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır (Kepekçi, 2000, s. 62).

**Eksiksiz Olma:** Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol yordamları işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir (Uzay, 1999, s. 20). Teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura düzenlenmelidir (Kepekçi, 2000, s. 62).

**Kayıtların Uygunluğu:** Gerçek işlemler, uygun şekilde kayıtlara geçirilir. Kayıtlar, bir zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme, sınıflandırma ve zamanlılık ayrı başlıklar halinde incelenecek kadar önemlidir. Değerlendirmede; çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak için iç kontrol yordamlarından yararlanır. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına uygunluk araştırılır.

Sınıflandırma, örgütün finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planının buna uygun hazırlanmış olmasını; zamanlılık ise, işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir. Aksi takdirde finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için

kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırmanın, nakletme ve özetlemenin doğruluğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır (Uzay, 1999, s. 20).

Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir (Baydarol, 2007, s. 29).

**Varlıkları Koruma:** Varlıkların fiziki olarak korunması için özel personel görevlendirilmeli, sadece belirli personel varlıklara doğrudan erişebilmeli, belgelere erişim uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlık ve belgeler güvenilir yerde saklanmalı ve gerekli güvenlik önlemleri alınmalıdır. Kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin olarak, müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır (Baydarol, 2007, s. 29).

**Mutabakat:** Uygun zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise araştırılmalı, gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Fiili durumla amaçlanan plan ile politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara olan bağlılık artmış olacaktır. Belgeler satış kayıtlarıyla; müşteri kartları ticari alacaklar ana hesabıyla; kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır (Uzay, 1999, s. 21).

İç kontrol sisteminin amaçları aynı zamanda iç kontrolün neleri kapsamı gerektiğini de açıklamaktadır. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol, öncelikle örgütün amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır. Bu amaçlar ilk olarak örgütün politikalarıyla uyum içinde olmalıdır. İkinci olarak örgütün faaliyetlerinin yasalara uygunluğu sağlanmalıdır. Bunun için hata, yolsuzluk ve

usulsüzlüğün önlenmesi, varsa tespit edilmesi ve giderilmesi hedef olarak belirlenmelidir. Varlıkların korunması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Üçüncü olarak kaynakların etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması esas alınmalıdır. Bu husus iç kontrolün kendisi için de geçerlidir. İç kontrol faaliyeti, iç kontrolün amacına uygun olmalı, uygulanacak kontrol, o kontrolden beklenen faydaya değmelidir. Son olarak, finansal bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir olarak zamanında oluşturulması ve örgüt içi sürekli iletişim sağlanması amacıyla da ilgililere uygun şekilde sunulması sağlanmalıdır (Arcagök ve Erüz, 2006, s. 153-154).

### **3.2.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrole İhtiyaç Duyulma Nedenleri**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol sisteminin organizasyona adapte edilmesi zorunluluğu vardır. Bunun birçok nedeni vardır. En zorlayıcı nedenler aşağıda sıralanmıştır (Tekin, 2007, s. 73):

**Muhasebe açısından:** Yıllar geçtikçe kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda muhasebe açısından ölçümler önemli hale gelmiştir. Kâr amacı gütmeyen organizasyonların yöneticileri hazırladığı raporlara göre muhasebe açısından ölçümler organizasyon başarısı için önemlidir. Bunun başarıyla gerçekleşmesi için iç kontrol sisteminin organizasyona başarıyla adapte edilmesi gerekir. İç kontrol sistemi organizasyon için esas önemli varlıkların korunması için gereklidir. Bunun gerçekleşmesi için muhasebe kontrollerinin organizasyona iyi uygulanması ve bunun için de iç kontrol sisteminin bu organizasyonlara adapte edilmesi gereklidir.

**Kurul beklentileri:** Kâr amacı gütmeyen organizasyonların çalışanlarını yönetmesi için kurul belli yöneticilere sorumluluk verir. Kurulun bu yöneticilerden

beklentileri vardır. Bu yüzden çalışanları iyi eğitirler. İç kontrol sisteminin adapte edilmesi bu yöneticilere duyulan güveni kuvvetlendirir hem de yöneticilerin işini kolaylaştırır.

**Koruma:** Kâr amacı gütmeyen organizasyonların varlıklarının korunması diğer organizasyonlarda olduğu gibi önemli bir konudur. İç kontrol sistemi organizasyona adapte edilmeden organizasyonun varlıklarının korunması imkânsızdır. İç kontrol sisteminin iyi kurulması ve zayıflıklarının kapatılması gereklidir.

**Etkililik:** İlk başta organizasyonlarda iç kontrol sistemi yük olarak gözükebilir. Ama iç kontrol sistemi hataları tespit eder, ciddi hataları korur, finansal kayıtlarla varlıkları karşılaştırır. İç kontrol sisteminin iyi kurulması sayesinde organizasyonda iş prosedürleri daha güvenli yürür ve çalışanlar daha az stresli olur. Az stresli olan çalışanlarda daha verimli çalışır.

**Hile Koruması:** Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda fon kaybının engellenmesi için hesap kontrolü yapılır. Organizasyon bağışlardan büyük miktarda fonlar sağlasa da sermaye yapısı ideal olsa da finansal kayıplar organizasyonun amaçlarına ulaşmasında engel oluşturabilir. Eğer iç kontrol sistemi hırsızlıkları ve hileyi yakalayamıyorsa bunlar organizasyonda yaygınlaşır.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol sistemini etkileyen çeşitli karakteristik özellikler vardır. Öncelikle kâr amacı gütmeyen organizasyonların gelirlerinin büyük bir bölümünü gönüllü olarak maddi yardımlar, karşılık gerektirmeyen transferler oluşturur. Burada önemli olan gönüllü maddi yardımlar, karşılık gerektirmeyen transferler gibi işlemlerin düzenli ve hatasız kaydedilmesidir. Bunlar kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda karşılık gerektiren işlemlerin kaydedilmesinden daha önemlidir. Bunlar kâr amacı gütmeyen organizasyonların

esas işlevini oluşturur. Karşılık gerektiren işlemler kâr amacı gütmeyen organizasyonun esas işlevi haline gelmişse o organizasyon, kâr amacı gütmeyen organizasyon olma özelliğini kaybetmeye başlaması anlamına gelir. Eğer kâr amacı gütmeyen organizasyonda iç kontrol sistemi zayıf ise organizasyonda bir çalışanın gelen yardımı kayıt etmeden çalma şansı olabilir. Bu da hileye fırsat verir. Yani hile üçgeninin bir bileşeni olan fırsat ortaya çıkmış olur. Hile üçgeninde diğer iki bileşenin devreye girmesi yüksek ihtimaldir. Yönetimin ve denetçinin bütün işlemlerin kaydedildiğine ve hırsızlık olmadığına karar vermesi gereklidir.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonun iç kontrol sistemini etkileyen karakteristik ise kâr amacı gütmeyen organizasyonda yöneticilerin kâr amacı güden organizasyonlara göre daha düşük maaşla çalışması ve yönetici kadrosunda daha az kişi olmasıdır. Bu da kâr amacı gütmeyen organizasyonda görevlerin ayrılığı ilkesinin daha az uygulanması ve daha düşük maaş aldıkları için görevlerini yerine getirirken yüksek performans göstermelerine engel teşkil eder.

### **3.2.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrolün Unsurları**

İç kontrol sisteminin kâr amacı gütmeyen organizasyonların gereksinimlerine uygun, yeterli ve en ucuz maliyetli bir şekilde geliştirilmesi ve yürütülmesi tamamen örgüt üst yönetiminin görevleri arasındadır. Bu bazen kendisinin üstlendiği görevin gereği, bazen de yasal yükümlülükler nedeniyle doğar. Örgütlerde iç kontrol yapısının yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi olacak göstergeler aynı zamanda iç kontrol yapısının unsurları olarak adlandırılmaktadır. Bu konu ile ilgili olan Uluslararası Denetim Standartlarından “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” standardı iç kontrol yapısı unsurlarını “muhasabe sistemi”, “kontrol ortamı”, “kontrol



prosedürleri” olarak üçlü bir ayırımla incelemektedir ancak bu standarttan sonra COSO tarafından konu daha geniş kapsamlı incelenmiştir (Demirel, 2007, s. 53). COSO raporunda, finansal raporlamanın güvenilirliğinin, faaliyetlerde etkililik ve verimliliğin sağlanmasına ve bunların yürürlükteki kanun ve hükümlere uyum içerisinde gerçekleştirilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemi beş unsurdan oluşur (Baydarol, 2007, s. 30):

- Kontrol ortamı (kurumun iş görme biçimi),
- Risk değerlendirme (hedeflere ulaşma ve riskler),
- Kontrol faaliyetleri (politikalar ve prosedürler),
- Bilgi ve iletişim (bilgilendirme ve iletişim),
- Gözleme (değerlendirme ve denetim).

Kontrol ortamı, diğer dört unsura bir şemsiye hizmeti vermektedir. Etkili bir kontrol ortamı olmadığında, diğer dört unsurun kalitesine bakılmaksızın, etkili bir iç kontrol meydana gelemez.

### **3.2.3.1. Kontrol Ortamı**

İç kontrol sisteminin diğer unsurlarına temel teşkil eden ve disiplin sağlayan kontrol ortamıdır. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, iç kontrol sistemi uygulamalarının üzerine inşa edildiği ve yönetildiği bir alan/değerler bütünüdür. İç kontrol ortamının asıl kaynağını örgütlerin geçmişi, kurumsal kültür ve yönetim felsefesi oluşturmaktadır. Örgütün felsefesini ortaya koyması açısından önemli olduğu gibi, çalışanların kontrol bilincini de etkiler (Öksüz, 2009, s. 4).

Kontrol ortamı; üst yönetimin, yönetim kurulunun ve örgüt sahiplerinin iç kontrole ve örgüte kattığı değere olan genel tutumunu yansıtan icraat, politika ve

prosedürlerden oluşur (Arens ve diğer., s. 295). Bir işlem grubuna özgü kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azalmada etkili olan tüm faktörlerdir (Kepekçi, 2000, s. 78). İyi bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol usul ve yöntemlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir çevre bu kontrolleri olumsuz olarak etkiler. Kontrol ortamı örgüt yönetim kurulu ve yönetimin örgüt için kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır. Bununla beraber, kuvvetli bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz ancak tüm diğer bileşenler için gerekli disiplin ve yapıyı sağlayan bir temel görevi görür.

Kontrol ortamı, diğer iç kontrol unsurları için bir temel teşkil etmekte ve örgütün genel durumunu ifade etmektedir. Yönetim kurulunun sıklıkla toplanması, yönetim kurulu üyeleri arasında fonksiyonel işbirliğinin yapılması ve örgütte emir ve talimatların yönetmelik halinde düzenleniyor olması, etkili bir kontrol ortamının göstergeleri olarak sayılabilir (Demir, 2009).

Kontrol ortamının temel unsurları aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır (Ankara Üniversitesi, 2010, s. 50-51).

**Dürüstlük ve Etik Değerler:** Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; ödev ve yükümlülükleri temel alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimi tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s. 80). Dürüstlük ise sadece yapılan işte namuslu olmayı değil aynı zamanda gerçekçi ve doğru olmayı gerektirir (Coşkun, 2009, s. 20).

İç kontroller genellikle insanlar tarafından yürütüldüğü için çalışanların ahlaki değerleri, davranışları ve dürüstlükleri kontrol ortamını etkileyen önemli bir unsurdur. Dürüstlük ve etik değerler, örgütün etik ve davranış standartları ile bu

standartların nasıl anlatıldığı ve uygulamada nasıl desteklendiğinin bir sonucudur (Çatıkkaş, 2005, s. 43).

Bir örgütün iç kontrolünün etkililiği, dürüstlük ve etik değerlerin bir fonksiyonudur. Toplumda olması gerektiği gibi örgütlerde de bazı değer yargılarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.

COSO Raporu'na göre "Dürüstlük ve Etik Değerler" kontrol ortamının temel elemanıdır ve diğer iç kontrol unsurlarının düzenlenişi üzerinde de büyük etkiye sahiptir. Bir örgütte genel kabul gören değer yargıları ve yönetimin yönetme biçimindeki tercihler, örgütün amaçları ve onlara ulaşma biçimini şekillendirir. Yönetimin dürüstlük ve etik değerlere bakış açısını yansıtan bu tercihler ve değer yargıları zamanla davranış standartları haline gelir. Örgütlerin toplum içerisinde iyi bir şöhrete sahip olabilmeleri için, davranış standartlarının yasalara uygunluğun ötesinde ahlaki değerlere ve dürüstlüğe dayandırılması gerekir (Yıllancı, 2006, s. 56-57).

Örgütler, birçok farklı grup ile iletişim içindedir. Bu farklı grupların çıkar çatışmaları söz konusu olduğundan, etik değerler göz önünde bulundurulmalı ve üst yönetim etik değerlerin oluşturulmasında önderlik yapmalıdır.

**Yeterliliğe Bağlılık:** Örgütlerde, her bir işin gereklerinin yerine getirilebilmesi için personelin mesleki standartlara uygun olarak sahip olması gereken bilgi ve yetenek düzeyi, yeterlilik olarak ifade edilmektedir. Yeterliliğe bağlılık, çalışanlara verilen ödevlerin doğru şekilde yapılması için bilgi ve beceriye sahip olma gücüdür. Yönetim bu görevleri ne derecede iyi yapılması gerektiğini, bu görevleri yerine getirecek beceriye sahip kişilerin işe alınıp alınmayacağını belirler. Maliyet fayda analizi yaparak yeterliliğe bağlılıkta ödün verip vermeyeceğini belirler. Eğer yönetim bu amaçlara uygun, işin doğru

yapılabilirlik kurallarını belirler ve işlerin doğru yapılmasını sağlarsa, yeterliliğe bağlılık anlayışından dolayı örgütte hata ve düzensizlik oranları azalacaktır (Türedi, 2005).

Uzmanlığın değerlendirilmesi, bir yönetim anlayışını ve yaklaşımını ortaya koymaktadır. Uzmanlık, bir mesleğe özgü tanımlanmış görevleri yerine getirmek için gerekli bilgi ve beceriye sahip olmaktır. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar, amaçları ve stratejileri doğrultusunda görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri düzeyini belirlemelidir. Yönetim, her düzeydeki meslek uzmanlıkları ve bu düzeyler için gerekli olan bilgi ve becerileri göz önünde tutarak, görev verme anlayışı oluşturmaktadır. Örgütün amaçları ve stratejileri çerçevesinde görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri düzeyini belirlemelidir. Eğer örgüt tarafından uygun işlere uygun kişiler yerleştiriliyor veya işin gerektirdiği eğitim veriliyor ise uzmanlık dikkate alınmaktadır denilebilir (Uyar, 2009, s. 34).

Denetçiler açısından uzmanlığın dikkate alınması incelemeleri sırasında, incelemekte olduğu kısımdaki işlerle ilgili değişik tanımlamalar yapıp yapılmayacağı, bu pozisyonlara uygun kişilerin yerleştirilmesi için yerine getirilmesi gereken prosedürler veya uygun eğitim veya gözetim nedir sorgulamaları gerekmektedir. İnceledikleri kısımdaki işlerle ilgili iş tanım ve gereklerinin yeterliliği ile ilgili değerlendirme yapmaları ve gereken durumlarda yönetime önerilerde bulunmaları kurumda uzmanlığa verilen önemi arttıracaktır (Yılcı, 2006, s. 61).

**Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi:** Örgüt yönetimi finansal tabloların güvenilirliğinden, yasal düzenlemelere uygunluğundan, örgütün iyi bir şekilde yönetilmesinden, çevresel ve sosyal gelişmelere duyarlı olmasından sorumludur. Yönetim kurulu ise örgüt faaliyetlerinin ortakların çıkarları doğrultusunda

yürütülmesinden, gözetiminden sorumludur. Ortakların çıkarlarını koruması amacıyla güçlü bir iç kontrol sistemi ve denetçinin bağımsızlığının sağlanacağı bir ortama gereksinim vardır. Bu ortamı oluşturacak olan, yönetimden bağımsız bir gözetim otoritesi olan denetim komitesidir (Uyar, 2004, s. 111).

Denetim komitesinin amacı; finansal raporlama süreci, finansal raporlamayla ilgili iç kontrol sistemi, denetim süreci, yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğu izleyen örgüt süreci ile ilgili yönetim kurulunun gözetim sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır (Yılancı, 2003, s. 24).

Günümüzde ortaklar örgüt yönetiminden örgütün finansal durumu ve içinde bulunduğu riskler konusunda yeterli, doğru ve zamanında bilgi talep etmektedirler. Örgütlerde karara katılımın artırılması, tarafların olumlu desteğinin alınması amacıyla ve örgüt faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yerine getirilmesinde yönetime yardımcı olan çeşitli kurul ve komiteler oluşturulmuştur. Bu noktada, örgüt faaliyetlerini ortaklar adına denetleyen, hissedarların örgüt bünyesindeki temsilcisi ve yönetim kuruluna yardımcı bir organ olarak denetim komitesi ortaya çıkmaktadır (Uyar, 2004, s. 111).

Örgütlerde yönetim kurulu, üst kontrol birimi olarak görev yapmaktadır. İç kontrol yapısı ile ilgili raporların çoğunluğu yönetim kuruluna gelmektedir. Bu çalışmalarda yönetim kurulu önemli yardımları kendine bağlı olarak çalışan denetim komitesinden alır. Örgütlerde iç denetim işlevini yerine getiren denetim komitesi, iç kontrol yapısının örgütün gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda sürekli olarak incelemeler yapar. Sonuçları yönetim kuruluna aktarır (Ataman ve diğer., 2001, s. 62).

Denetim komitelerinin örgütlerde hazırlanan finansal tabloların doğru hazırlanması, dolayısıyla değerinin artırılması konusunda önemli bir rolü

bulunmaktadır. Söz konusu rolü; denetim komitesi, finansal tablolar kamuoyuna açıklanmadan önce inceleyerek, var olan muhasebe politikaları ve iç kontrol sistemini, bütün önemli işlevleri gözden geçirerek yerine getirir. Böylece, ortakların çıkarları da korunmuş olacaktır. Finansal raporlara güven daha da artacağı için ortakların hileli finansal raporlardan dolayı şirkete karşı açacakları davalar da azalmış olacaktır (Uzay, 2003b, s. 76).

Örgüt yönetimi, yönetim kuruluna karşı; yönetim kurulu da hissedarlara karşı sorumludur. Yönetim kurulunun temel gözetim ve denetim sorumluluğu, yasal ve etik düzenlemelere uymayı sağlamaktır. Bunun amacı, kaliteli muhasebe politikalarının uygulanması, iç kontrol sisteminin etkin çalışması, denetçilerin bağımsızlığının sağlanması, örgüt içinde bulunduğu her türlü risklerin uygun şekilde yönetilmesi, kamu ve hissedarlar başta olmak üzere tüm ilgililere finansal ve diğer her türlü bilginin güvenilir ve zamanlı olarak sunulmasıdır. Bu noktada yönetim kurulu, örgüt yönetiminin hissedarların çıkarlarını koruyarak kurumun ekonomik değerini arttırmak için çalışıp çalışmadığını inceler. Tüm bu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde denetim komitesi, yönetim kuruluna yardımcı olur (Uyar, 2009, s. 34-35).

**Yönetim Felsefesi ve İşletme Politikaları:** Yönetim felsefesi ve örgüt politikaları diğer iç kontrol unsurları üzerinde de etkili olabilecek önemli kontrol çevresi faktörlerinden birisidir. Çünkü yönetim felsefesi ve politikaları yönetimin yönetme tarzını başka bir ifade ile seçtiği risk düzeyini belirler. Önemli risk alanlarını dikkate alan ve buna göre politikalarını belirleyen bir örgüt ile hiçbir risk faktörünü göz önüne almayan dolayısıyla her türlü ekonomik, yasal, yeni ürün gibi değişiklikler ve bunların yarattığı sonuçlarla karşı karşıya olan bir örgütün iç kontrol görüntüleri farklıdır. Benzer şekilde, informal yönetilen bir örgütte kontrol

faaliyetleri yöneticilerin yüz yüze görüşmeleriyle yapılırken, daha formal bir yönetim yazılı politikalar, performans göstergeleri, istisna raporlarını kullanacaktır (Yıllancı, 2003, s. 62).

Etkili bir iç kontrol, yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile biter. İç kontrol süreci yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre oluşur. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı, amaçlara ulaşma konusunda verilen önem ve finansal raporlamaya karşı tutum, kontrol ortamını etkiler. Örgüt yönetiminin iç kontrol sistemine gereken önemi vermemesi, saldırgan bir tutum içinde olması veya birkaç kişi ve grubun etkisi altında kalması etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını engeller. Örgüt stili yönetimin, yönetim tarzını ve risk düzeyini belirler. Riskleri dikkate alarak politikalarını buna göre oluşturan bir kurum ile riskleri dikkate almayan bir örgütün iç kontrol sistemleri farklı olacaktır (Uyar, 2009, s. 35).

**Örgütsel Yapı:** Bir örgütün örgütsel yapısı; kuruluşun planlama, yürütme ve kontrol faaliyetlerinin esaslarını belirleyecek kontrol çevresine katkıda bulunur. Temel sorumluluk merkezlerini, örgüt içindeki birimlerin yapısını ve aralarındaki ilişkileri tanımlamak ve uygun raporlama hatlarını oluşturmak organizasyon yapısının en belirgin özelliğidir. Etkili bir örgüt yapısı personelle ilgili yetki ve sorumluluk alanlarına, iş ve görev tariflerine yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin yazılı açıklamalar, grafikler ve şemaları içerir (Çatıkkaş, 2005, s. 45).

Örgütsel yapı, örgütün amaçlarını başarmada iç kontrollere ilişkin olanları da dahil olmak üzere önemli bir araçtır. Organizasyon yapısı, örgütün faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etmeye de katkı sağlamaktadır. Örgütün büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumlulukların ortaya koyulması, biçimsel ilişkilerin oluşturulması bu aşamada yapılması gereken işlerdendir (Bozkurt, 2000, s. 124).

Örgütler büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hale geldikçe örgütsel yapının yazılı olarak belirlenmesi daha çok arzu edilir. Örgüt şemaları, iş tanımları, örgüt politikasını içeren yönetmelikler, genelgeler, yönergeler ve benzeri raporlar ve dokümanlar örgütsel yapıyı yazılı olarak belirlemede kullanılır (Türedi, 2005).

Örgütsel yapının kuruluş koşullarına uygun biçimde kurulması ve bu yapının amaçlara etkin ve verimli biçimde hizmet etmesi bazı ilkelerin dikkate alınmasına bağlıdır. Bu ilkeler (Yılancı, 2003, s. 63):

- İş bölümünden yararlanma,
- Kontrolü kolaylaştırma,
- Faaliyetlerin benzerliği ve yakın ilgisi,
- Yürütme ile denetimi birbirinden ayırma,
- Önemli işe yüksek mevki verme ve önderliği,
- Zaman bakımından düzenleştirmeye ve ekonomikliğe önem verme,
- Politika amacına uygunluk,
- Birbirini denetleyecek bölümleri kesinlikle birbirinden ayırma gibi sıralanabilirler.

**Yetki ve Sorumluluk Verme Yöntemleri:** Yetki ve sorumluluk dağılımı; örgütteki işlemlerin yerine getirilebilmesi için yetki ve sorumluluk verilmesi ve buna bağlı olarak raporlama ilişkileri ve yetki hiyerarşisi oluşturulmasıdır (Yılancı, 2003, s. 54).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya koyulması gerekmektedir. Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir örgütte, etkili kontrol yapabilmenin olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, “Görevlerin Ayrılığı”



ilkesi dikkate alınarak, bir iş başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır (Bozkurt, 2000, s. 124).

Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla örgüt tarafından oluşturulacak yönetim el kitabında; yazılı iş tanımları, raporlama ilişkileri, faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin biçimsel kurallar, iç kontrole ilişkin yönetimin düşünceleri, faaliyetlere ilişkin planlar, çalışanların davranışlarıyla ilgili politikalar yer alır. Etkin bir yönetim el kitabı uygulamasının bulunduğu bir örgütte haberleşme ve sorumluluklar net olarak belli olduğundan kontrol bilinci artar. Bu da dolaylı olarak kontrol ortamını etkiler (Uyar, 2009, s. 35).

**İnsan Kaynakları Yönetimi:** İnsan kaynakları yönetimi, personel alımı, insan kaynakları gelişimi, ücret ve sosyal haklar, güvenlik ve sağlık gibi unsurları içermektedir. İnsan kaynakları günümüzde örgütlerin üretim ve hizmet verme, kâr etme hedeflerine ulaşmak için kullanmak zorunda oldukları kaynağı, yani insanı ifade eder. İnsan kaynakları yönetimi bir organizasyonda en tepe yöneticiden en alt kademedeki niteliksiz işçiye kadar tüm çalışanları kapsar. Bu terim örgüt içinde bulunan iş gücü ile potansiyel olarak yararlanılabilecek iş gücünü de ifade etmektedir.

İnsan kaynakları politikaları, bir kontrol çevresinin önemli unsurlarından birisidir. Çünkü insan, bir kontrol sistemi için anahtar bileşendir. Çalışan eğer kendi bilgi, yetenek ve uzmanlığına uygun mevkide ise, verilen görevi hakkıyla yerine getirebilir. İnsan kaynaklarıyla ilgili politikalar örgütteki her bireyi ve bu bireylerde diğer kontrol çevresi ve iç kontrol unsurlarını etkilemektedir (Yılcı, 2006, s. 75).

Çalışanların yeterlilik, uzmanlık ve dürüstlüğü büyük ölçüde örgütte uygulanmakta olan işe alma, ücret, başarı değerlendirme, terfi ve eğitim politikalarına

bağlıdır. Bu nedenle bu politikalar, iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Eleman arama ve işe alma ile ilgili olarak geliştirilen politikanın amacı, açık bulunan görevin niteliğine ve gereklerine uygun kaliteli elemanların seçilmesidir. Gerektiğinden nitelikli veya niteliksiz elemanların çalıştırılıyor olması, iç kontrol sisteminde önemli yaralar açar (Güredin, 1999, s. 175). İç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi için örgütte yeterli sayı ve kalitede personel istihdam edilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000, s. 125).

**Dış Etkenler:** Çeşitli örgüt dışı etkenler, doğal olarak bir örgütün yetkisi ve gücü dışındadır. Bununla beraber, bu etkenler örgüt faaliyetlerini yürütmeye ve raporlamaya ilişkin yönetimin davranış bilincini arttırabilir ve aynı zamanda yönetimi iç kontrol politikalarını, usul ve yöntemlerini belirlemeye zorlayabilir (Kepekçi, 1994, s. 32-33). İç kontrol yapısının oluşturulmasını ve düzgün bir biçimde yürütülmesini gerektirebilir. Örgütün hukuki yapısı, halka açık olması, yasaların sürekli olarak düzenli rapor istemesi örnek olarak verilebilir (Bozkurt, 2000, s. 125).

### **3.2.3.2. Risk Değerlendirme**

Günümüzde örgütlerin yoğun rekabetçi baskılar altında bulunmaları, kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de, daha riskli bir ortamda faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Bütün örgütler belirli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk değerlemesi, uluslararası iç denetim enstitüsünün standartlarında, örgütü olumsuz yönde etkileyecek muhtemel durum veya olayların sistematik süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Risk, örgütün mali yapısının sağlamlığını, ürün ve hizmet kalitesini etkileyerek rekabet gücünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Uzun, 1999, s. 68).

COSO'ya göre iç kontrolün ikinci temel unsuru risklerin değerlendirilmesidir. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar dikkate alması gereken birçok riskle karşı karşıyadır. Bunların bir kısmı örgüt içi, bir kısmı ise örgüt dışı kaynaklıdır. Risk belirlenmesinin ön koşulu amaçların belirlenmesidir. Çünkü risk, örgüt faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Başka bir ifade ile amaçlara ulaşmada ortaya çıkma ihtimali olan engellerdir. Bu nedenle risk değerlendirmede öncelikle amaçlar oluşturulmalı, daha sonra ise bu amaçları elde etmek için ilgili riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Bu işlem, örgütteki risklerin nasıl yönetilebileceği konusunda bir esas, alt yapı oluşturacaktır. Ekonomideki, endüstrideki, yasal düzenlemelerdeki ve iş koşullarındaki değişiklikler kâr amacı gütmeyen organizasyonlar için sürekli risk kaynağı oluştururlar. Bu kurumlar, değişikliklerle ilgili özel riskleri belirlemeli ve bu risklere karşı davranışlarını ayarlamalıdır. Çünkü riskler, kâr amacı gütmeyen organizasyonların rekabet şansını, başarısını, finansal politikalarının etkin biçimde uygulayışını, kaliteli ürün sunumunun devamlılığını, toplum içerisinde iyi bir imaj yaratmasını vb. konuları etkileyecektir. Bu nedenle riskleri yok sayarak hareket etmek mantıklı değildir. Bunların varlığını bilerek hareket etmek örgüt için en akılcı yol olacaktır (Yılancı, 2006, s. 58).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlar karşı karşıya bulunduğu risklerden haberdar olmalıdır. Risk değerlendirme, örgütsel amaçların başarılmasında ortaya çıkabilecek hata tiplerinin tanımlanması ve analizi olarak ifade edilebilir (Doyrangöl, 2002b, s. 1).

Finansal raporlama sürecinde konu ile doğrudan ilgili riskler şu unsurlardan dolayı ortaya çıkabilir:

- Örgütün çalışma çevresindeki değişiklikler

- Yeni personel
- Yeni veya gözden geçirilmiş bilgi sistemleri
- Hızlı büyüme
- Yeni teknolojiler
- Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler
- Kurumsal yeniden yapılanma
- Yabancı operasyonlar
- Yeni muhasebe bildirimleri.

Finansal raporlama için risk değerlendirmesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasında, yönetimin risk tanımlamasını, analizini ve yönetimini ifade etmektedir. Denetimin tanımında olduğu gibi, yönetimin hazırladığı finansal tablolar bir dizi sav içermektedir. Bu savların gerçekleşmesini engelleyen ve finansal verilerin kaydını, işlenmesini, özetlenmesini ve raporlanmasını olumsuz biçimde etkileyen iç ve dış olaylarla, koşulları göz önünde tutulmalıdır. Risk belirlenmesinde, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır. Kontrol riskleri kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler altı ana gruba ayrılabilir (Erdoğan, 2006, s. 90).

**Hatalar:** Hatalar, unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerle istemeyerek yapılan mesleki yanlışlıklardır biçiminde tanımlanabilir (Güçlü, 2008, s. 73).

**Hileler:** Belirli bir amaçla örgütün işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesi ise muhasebe hileleri olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanıma göre hile, bir ya da daha fazla kişinin kasıtlı olarak varlığın değerini azaltmak ya da arttırmak sureti ile örgüt veya kendisi lehine çıkar sağlamasıdır.

**Varlıkların Hatayla Kayba Uğraması:** Varlıklar kazayla kaybolabilir veya yanlış yere konabilir; örneğin, yeni alınmaya başlanan bir mal, yanlışlıkla depoya konabilir ve sonuçta ilgili kişi tarafından bulunup satışa sunulamaz veya müşteriye verilemez. Yine verilerin fiziksel kaybı da bu grupta yer alır. Örneğin bir örgütte bilgisayar donanımının önemli bir bileşeninde ortaya çıkan arıza, sistemin aksamasına ve verilerin kaybolmasına neden olabilir (Erdoğan, 2006, s. 92).

**Varlıkların Çalınması:** Örgüt varlıklarını çalışanlar zimmetlerine geçirebilirler.

**Güvenlik Eksikliği:** Teknolojik gelişmelere paralel olarak örgütlerin güvenlik sistemlerinde de önemli boyutlar kazanmıştır. Bununla birlikte, gelişen teknoloji dolandırıcılığın da artmasına sebep olmaktadır. Bilgisayar sahteciliğinde bazı kişiler uzmanlaşmaya başlamışlardır ve iletişim hatlarını kullanarak, organizasyonların manyetik ortamlarına ve bilgilere sızmakta, bilgisayar virüsü göndererek bu bilgileri tahrip etmekte veya bilgi hırsızlığı yapmaktadırlar. Bu kişiler, örgüt dışında olabileceği gibi, örgüt çalışanlarından da olabilmektedir. Örgütün elektronik güvenlik donanımları, nöbetçiler, kapılar gibi fiziksel güvenliğini de göz önüne almak gerekmektedir.

**Doğal Afetler ve Şiddet Olayları:** Sel baskınları ve yangınlar en sık rastlanan doğal afetlere örnek olarak gösterilebilir. Şiddet olayları da aynı şekilde örgütün varlıklarında ve verilerinde hasarlara yol açabilmektedirler. Örgütün bilgi işlem merkezine yönelik bir sabotaj, kötü niyetle hasar verme, kurumun faaliyetlerinin neredeyse tümüyle durmasına yol açabilir ve manyetik ortamdaki verilerin ve bilgilerin yol olmasına neden olabilmektedir (Erdoğan, 2006, s. 90).

### 3.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Yönetmel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesi amaçlanmaktadır. Kontrol faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni, formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Örgütün tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler vb faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay silsilesi, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydi olarak korunması, operasyonel süreçlerin gözden geçirilmesi, denetim işlevleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir (Öksüz, 2009, s. 5).

Kontrol faaliyetleri dört alanda oluşturulabilir (Erdoğan, 2006, s. 94):

**Görev Ayrımları:** Hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi, bunun sağlanması içinde örgütün faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir. Böylece işin basitleştirilmesi sağlandığı gibi, bunun sonucunda nitelikli elemana olan ihtiyaç da azalacaktır. Ancak bunun iç kontrol sistemi açısından önemi, böyle bir durumda elamanın hata ve hile yapabilme olanağının kısmen elinden alınmış olmasından kaynaklanır (Kaval, 2003, s. 128).

**Bilgi İşleme:** Bilgisayar teknolojisindeki gelişmelerin yarattığı hızlı değişim, örgütlerdeki birçok süreci ve çalışma biçimlerini derinden etkilemiştir. Örgütler adeta birbirleriyle bir teknoloji yarışına girmişlerdir. Bu dönüşüm, örgütlerin yönetim

yapılarını, yaklaşımlarını ve anlayışlarını değiştirdiği gibi, muhasebe sistemlerinin de köklü bir biçimde değişmesini ve karar süreçlerinin daha etkin hale gelmesini ve hızlanmasını getirmiştir. Bu durumda bilgisayar kullanılan sistemlerin iç kontrol sürecini ve bu sistemlerin denetimini farklı bir yaklaşımla ele almak kaçınılmaz hale gelmiştir (Erdoğan, 2006, s. 96).

**Başarım Kontrolleri:** Yönetim, belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmak için, bilimsel temele dayalı bir çalışmayla tutarlı ve doğru kararlar almaya çalışır. Bu süreçte kaynakların nelerden oluşacağı ve nasıl sağlanacağı belirlenerek, bu kaynakların kullanımını en uygun biçimde planlanır. Tüm bu çalışmalar için yönetimin etkin bir takım tekniklere başvurması veya geliştirmesi gerekir. Tüm bu teknikler ve tekniklerin uygulanmasıyla ulaşılan sonuçların izlenmesi ve yönetimin bir iç doğrulama etkinliği geliştirmesi gerekir (Erdoğan, 2006, s. 97).

**Fiziksel Kontroller:** Kontrol eylemlerinin bir türü de fiziksel yapısı bulunan kasa, stok, maddi duran varlıklar gibi kıymetlerin zaman zaman sayım işleminin yapılması biçiminde gerçekleşir. Sayım sonuçları daha sonra mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler tespit edilir ve farklılıkların nedenleri araştırılır (Yılancı, 2006, s. 68). Varlıkların fiziki güvenliği, varlıklara ve kayıtlara erişimle ilgili yeterli güvenlik önlemlerinin bulunması, bilgisayar program ve verilerine erişim de yetkilendirme, periyodik sayımlar ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılmalar tipik fiziki kontrollerdir.

#### **3.2.3.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sistemi, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kaydetmek ve

raporlamak için oluşturulan yöntemlerle örgütün varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve prosedürlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir (Biçer, 2006, s. 36).

Bilgi ve iletişim ortamında (Öksüz, 2009, s. 6):

- Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olması,
- Karar alma, planlama, üretim, analiz, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- Korunması ve depolanması gerekir.

Etkili iletişim, örgütün en alt seviyesindeki çalışanından, en üst seviyedeki yöneticisine kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Tüm çalışanlara iç kontrol sistemindeki rolleri anlatılmalıdır (Keskin, 2006, s. 40).

Finansal raporlama açısından bilgi sistemi; muhasebe sistemini de içerecek şekilde işlem ve koşulların tanımlanması, örgütün ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi, analiz ve raporlanmasında kullanılan teknik ve yöntemlerden oluşur (Uyar, 2009, s. 39).

İç kontrol sistemi açısından, muhasebe bilgi sisteminin ve bütçe sisteminin özel bir önemi vardır. Bilindiği gibi muhasebe, mali nitelikteki olaylardan kayda geçmesi gerekli olanları belirleyen, sınıflayan, kayıtlayan, raporlayan bir sistemdir.



Bu sistemin sağlıklı ve yeterli olması, her aşamada ve işlemde muhasebe fişlerinin veya olayı tespiti yarayan belgelerin kullanılmasını, nihai ödemeler ve borçlanmalar yapılmadan yetki kontrollerinin yapılmasını ve yetkililerin imzalarının alınmasını, yine nihai işlem yapılmadan ve imzadan önce rakamsal kontrollerin yapılmasını gerektirmektedir (Kaval, 2003, s. 131).

### **3.2.3.5. Gözleme**

Gözleme bir sistemin başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir. Zaman içerisinde iç kontrol sistemleri de yetersiz kalabilir ve uygulanan kontrol prosedürlerinin yönetimce geliştirilmesi gerekir. Gözleme, kontrollerin yürürlüğünü ve biçimini değerlendirerek bir kanıya varmada yardımcı olan ve gerekli düzeltici tedbirlerin alınarak iç kontrol performansının kalitesini belirleyen bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin gözlenmesi amacıyla; kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir (Erdoğan, 2006, s. 98).

Gözleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler ya da her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde yapılabilmektedir. Sürekli gözleme, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi sürekli gözlemeye örnek olarak verilebilir. Ayrı değerlendirmeler ise zaman zaman yönetiminin, örgütün iç kontrol sisteminin etkililiğini ayrı bir

değerlendirmeye tabi tutması durumudur. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce yapılmış olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak değişebilir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi tercih edebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir. Bu tür değerlendirmeler yöneticiler tarafından kendi sorumluluk alanları içinde öz değerlendirmeler şeklinde olabilir ya da bu görevi iç denetçiler veya bağımsız denetçiler yapabilir (Doyrangöl, 2002b, s. 34).

#### **3.2.4. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda etkin bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

##### **3.2.4.1. Projenin Tasarlanması**

İç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosunun kurulması, iç kontrol programının yapılandırılması adına çok büyük önem taşır. Örgütün büyüklüğü ve karmaşıklığı, insan gücünün bu kadroya nasıl dağıtılması gerektiğini belirler. Küçük çaplı örgütlerde daha küçük bir örgütsel yapıya ihtiyaç duyulur; bu kadro yalnızca yarım zamanlı çalışan üyelerden, örneğin; bir proje müdürü ve buna destek verecek birkaç personelden, oluşabilir. Bununla birlikte, büyük örgütlerde ise tam zamanlı görevler için önemli sayıda personelin görevlendirilmesi gerekli olabilir (Alpman, 2011).

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. Örgüt içi ve dışı

unsurların oluşturduğu bu ortama, “iç kontrol ortamı” adı verilmektedir (Bozkurt, 2000, s. 123). Hâlihazırda iç kontrol grubu olan çoğu örgütün, iç kontrol programıyla ilgili ayrı bir yönetim kadrosunu oluşturması gerekli değildir. Ancak, örgütün yönetim kurulunun mevcut olan iç kontrol grubundaki personelin örgüt tarafından seçilen aşamaları yürütebilecek yeterlikte olup olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu kadro oluşturulduktan sonra, bir proje planının tasarlanması gereklidir. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda tasarım süreci, aşağıdaki konuları karara bağlamalıdır (Alpman, 2011):

- Proje hedefleri, proje çıktıları, kapsam, maliyet ve yaklaşım konusunda uzlaşarak, bununla ilgili olarak bir anlaşma düzenlemek,
- İhtiyaç duyulan kaynakların talep edilmesi durumunda sağlanacağı taahhüdü,
- Dış kaynakların kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin bir düzenlemenin hazırlanması ve bu kaynakların işlevlerinin tanımlanması,
- İlerlemenin karşılaştırılabileceği bir proje tabanının olması,
- Projenin işletimi için kullanılan yöntem ve işlemler konusunda bir düzenleme yapılması.

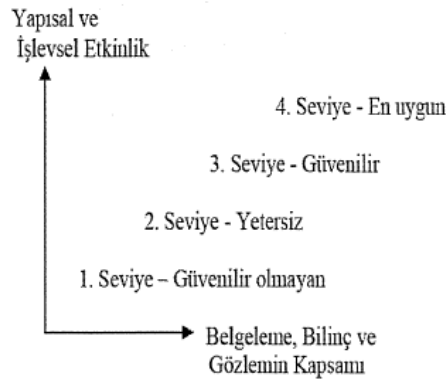
Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrolün güvenilirliği genellikle aşağıda belirtilen niteliklerin işlevleri ile mümkündür (Alpman, 2011):

- Kontrollerin yapısal ve işlevsel etkinliği,
- Kontrollerin ve işlemlerin belgelenmesinin kapsamı,
- Çalışanların sorumluluğunda olan kontrol faaliyetlerinin örgüt personeli tarafından bilinmesi,
- Bağımsız gözlem yapılması.

Bir proje planının oluşturulması ve geliştirilmesi sürecinde, iç kontrol programıyla ilgili yönetim kadrosunun “İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi” gibi bir aracı kullanması yararlı olur (Alpman, 2011).

İç kontrol yapısı aracılığı ile oluşturulan kontroller, sürekli olarak örgüt yönetimi tarafından izlenmelidir. Yapının gerektiği gibi işleyip işlemediğini ve amaca ulaşıp ulaşmadığını öğrenmek ve değerlendirmek yönetimin görevleri içindedir (Bozkurt, 2000, s. 125).

Bu amaçla yönetim, bütçeler ve çeşitli tahmin yöntemleri aracılığı ile kontrol görevlerini yerine getirmelidir. Bu aşamada yönetimin yükünü iç denetçiler önemli ölçüde azalmaktadır (Bozkurt, 2000, s. 125).



**Şekil 3.1:** İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi

Kaynak: Bozkurt, 2000, s.124

İç kontrolün güvenilirlik derecesini görsel olarak tanımlayan bu yöntem, planın oluşturulduğu herhangi bir birime uygulanabilir (örneğin; bir bütün, tek bir ticari birim ya da bağlı ortaklık olan bir örgüt). Şekil 3.1’deki İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi’ne ilişkin düzenleme, iç kontrol güvenilirliğini tabloda sıralanan niteliklere göre dört gruba ayırmak amacıyla tasarlanmıştır (Alpman, 2011): (i) güvenilir

olmayan, ii) yetersiz, iii) güvenilir, iv) en uygun. Proje ekibi İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi'ni kullanırken, değerlendirilen birimin niteliklerini dikkatli bir şekilde belirlemeli ve değerlendirilen birimin iç kontrol statüsüne en yakın olan seviyeyi belirtmelidir (Alpman, 2011).

İç kontrolün güvenilmez (1. seviye) ya da yetersiz (2. seviye) olarak sınıflandırıldığı durumlarda, iç kontrol yapısının yetersiz olması muhtemeldir. Bu tür durumlarda, proje ekibinin proje planını bir an önce uygulamaya koyması gereklidir (Alpman, 2011). Örgütün iç kontrolünün yeterli olduğunu belirten 3. seviyedeki bilgiler iç kontrol etkinliği için en son nokta değildir. En son nokta, kurumsal yönetimin etkin kontrol faaliyetleriyle ilişkili olduğu 4. seviyedir.

#### **3.2.4.2. Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktası, yönetimin bu olaya bakışı ve inancıdır. Yönetimin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi, başarılı olmanın ön koşuludur (Bozkurt, 2000, s. 123).

Yazılı politikalar ve kurallar önemli olup, iç kontrol yapısının etkinliğinde büyük bir rol oynadığı kadar, daha az maddi katkıları olan kültür, tutum ve davranış (üçü bir arada kontrol ortamı olarak ifade edilir) da önemlidir. Örgütte çalışanların yeterlilikleri, etik değerleri ve dürüstlük kriterleri, örgüt yönetiminin felsefesi ve işletim tarzı, yetki ve sorumlulukların görevlendirilmesi ve yönetim kurulunca gösterilen dikkat ve yönlendirmeler gibi unsurlar kontrol ortamına katkıda bulunulur. İç kontrolün tüm diğer unsurlarının temelini kontrol ortamı oluşturur.

Denetçi öncelikle yönetimin iç kontrol yapısına bakış açısını, yaklaşımını ve ciddiyetini anlamaya çalışacaktır. Diğer önemli bir nokta olarak örgütün

organizasyon yapısını tanıyacaktır. Örneğin organizasyon yapısı ile ilgili olarak araştırma yapılacak, örgütlenme biçimi ve bunlarla ilgili belgeler incelenecektir (Bozkurt, 2000, s. 133).

Kontrol ortamının anlaşılması için kültürel bir değerlendirme yapmak gereklidir. Örgüt içindeki üst düzey yöneticiler ile çalışanlar genelinde bir anket düzenlenmesi, örgüt çalışanlarının örgütün etkin bir iç kontrol ortamının yaratması konusundaki tutumları hakkında bir fikir verebilir.

- İç kontrolün öneminin belirtilmesi ve duyurulması,
- Etik davranışlar ve uyum programını desteklemek,
- Üst yönetimden başlayarak olabilecek en uygun tutumu takınmak,
- Eğitim programlarıyla birlikte bilinci geliştiren programlar düzenlemek,
- Açık iletişim için kanalları oluşturmak.

Diğer bir yandan, kültürel değerlendirme sonuçlarının örgütün sağlam ve güçlü bir kontrol ortamına sahip olduğunu belirtmesi, iç kontrol programının yapılandırılması için güçlü temellerin olacağına işaret eder.

### **3.2.4.3. Kapsamın Değerlendirilmesi**

Kapsamın belirlenme işleminin amacı, finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin tanımlanması ve envantere kaydedilmesidir. Bu, iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosunun bu tür risklere yönelik kontrolleri belirlemesine ve uygulamasına izin vermektedir. Bazı örgütlerin hâlihazırda resmi ya da gayri resmi bir risk değerlendirme programlarını uygulamalarına rağmen, bu tür programların finansal ve açıklamayla ilgili risklerin tümünün belirlenme süreçlerini tam olarak kapsamını sağlamak amacıyla proje ekibi tarafından yeniden gözden geçirilmeleri gerekmektedir (Alpman, 2011).

Kontrol prosedürlerinin incelenmesi ve tanınması işlemleri diğer tanıma işlemlerine göre daha fazla örgüt içi çalışmalarına yöneliktir. Denetçi bu aşamada örgüt içinde dolaşarak çalışan personeli araştırır, düzenlenmiş belgeleri gözden geçirir ve işlemlerin akış sürecini gözler (Bozkurt, 2000, s. 134). Proje ekibi, kapsam belirleme işlemine, örgütün tüm önemli faaliyet birimlerini, buldukları yerleri ve bağlı ortaklıklarını saptayarak başlamalıdır. Daha sonra yönetimde yer alan personel ile bu faaliyet birimleri hakkında görüşmeler yaparak, örgütün doğru bir şekilde finansal ve finansal olmayan bilgileri raporlamasını olumsuz yönde etkileyecek finansal raporlama ve açıklamayla ilgili riskleri saptamalıdır. Finansal ve finansal olmayan bu bilgileri içeren tutarların ve açıklamaların tümü doğru, tam, kesin ve geçerlilik kriterlerine uygun olarak hazırlanmalıdır.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda örgüt yönetimi görüşmeler sırasında aşağıdakiler ile ilgili bilgileri belirtmelidir (Alpman, 2011):

- Örgütün ticari faaliyet hedeflerine ulaşmasını engelleyecek olan riskler,
- Aşağıdakileri dikkate alarak, finansal ve açıklamayla ilgili riskler,
- ✓ Dış kaynaklı uygulamalar ve işlemlerin de dahil olduğu önemli faaliyet işlemleri ve sistemleri,
- ✓ Sistemik olmayan riskler ve işlemler (örneğin; muhasebe kayıtları ve sözleşmelere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri),
- ✓ Önemli muhasebe standartları,
- ✓ Sektör düzenlemeleri,
- ✓ Örgüt politikaları ve kurallarıyla uyum içinde olmayan durumlar,
- ✓ Çok büyük ölçüde yargıya tabi olan tahminlerle ilgili olaylar,
- ✓ Önemli bilgi sistemleri ve teknolojileri,
- ✓ Örgütün kontrolü geçersiz kıldığı durumlar.

Daha sonra proje ekibi, örgütün iç kontrol etkinliğini hesaba katmadan, potansiyel olumsuz etkinin olasılığını ve bu durumla bağdaştırılan önemini dikkate alarak, tanımlanmış finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin her birini belgelenmeli ve önem sırasına göre düzenlemelidir.

#### **3.2.4.4. Kontrol Merkezinin Oluşturulması**

Kontrol merkezi, iç kontrolle ilişkili olan bilgiler ve faaliyetlere yönelik olarak bir takas odası gibi hizmet verecektir. Kontrol hedefleri ve kontrol faaliyetlerinin yapısı ve uygulanması ile ilgili belgelerin yanı sıra bu tür faaliyetlerin işlevsel etkinliğini test eden yöntemleri kapsayacaktır.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda kontrol merkezini oluşturmak için aşağıdaki aşamaların gerçekleşmesi gereklidir (Alpman, 2011):

**Önemli kontrol hedeflerinin tanımlanması:** Kapsam belirleme işlemi sonucunda, önemli finansal raporlama ve açıklamayla ilgili risk envanteri oluşturulmalıdır. İç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu, bu riskler üzerinde düzenli bir çalışma yürüterek, önemli kontrol hedeflerini belirlemelidir. Kontrol hedefi, örgüt yönetiminin ulaşmak istediği hedefi ifade eder. Finansal raporlamada, aşağıdakiler yüksek dereceli kontrol hedeflerine örnek olarak verilmiştir:

- Yetki: İşlemler örgüt yönetiminin genel ya da özel yetkisine göre gerçekleştirilir.
- Kayıt: Yetki verilen tüm işlemler, finansal tablo düzenlemesine izin veren genel kabul görmüş muhasebe kuralları doğrultusunda, doğru tutarlarıyla, doğru zaman dilimleriyle ve uygun hesap içinde kayıt altına alınır.



- Koruma: Varlıkların maddi olarak muhafaza edilmesinin sorumluluğu, ilgili kayıt tutma işlemlerinden bağımsız olarak görevlendirilen çalışanlara verilmiştir.
- Mutabakat: Kayıt altına alınmış varlıklar ile mevcut olan varlıklar arasında belirli aralıklarda karşılaştırma yapılır ve oluşabilecek herhangi bir farkın düzeltilmesi için gerekli önlemler alınır.

Denetçi bu noktada her bir işlem türünden bir veya daha fazla örnek seçerek bunların izini sürer. Örneğin kayıtlara geçmiş bir satış işlemini ele alarak geriye kaynak belgelere ulaşmaya çalışır (Bozkurt, 2000, s. 134).

**Mevcut kontrol hedefleriyle kontrol faaliyetlerini eşleştirmek:** Kontrol faaliyetleri, örgütün belirlenen kontrol hedeflerine ulaşmasını destekleyen politikalar ve kurallardır. Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyetlerin içinde yer almalı ve finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen riskleri makul bir seviyeyi indirmelidir.

Kontrol faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir (Alpman, 2011):

- Onaylar, yetkiler ve teyitler,
- Doğrudan işlevsel veya etkinlik yönetimi,
- Performans göstergelerinin yeniden incelenmesi,
- Varlıkların teminatı,
- Görev ayrımı,
- Bilgi sistem kontrolleri.

Bu aşamanın amacı, örgüt içinde uygulanan mevcut kontrol faaliyetlerini envantere kaydetmek ve bunları bir önceki aşamada belirlenen kontrol faaliyetleriyle eşleştirmektir.

**Gerekli kontrollerin olmadığı ve bu kontrollerin yapılmasının gerekli olduğu alanların belirlenmesi:** Mevcut olan tüm kontrol faaliyetleriyle, kontrol

hedefleri eşleştirildiğinde, mevcut olmayan kontrol faaliyetlerine denk gelen kontrol hedeflerinin olması muhtemeldir. Bu eksiklikler belirlenmeli ve önlem almak adına belgelenmelidir (Alpman, 2011). Ya da bunun tam aksine, bir hedefle eşleşmemiş olan belirlenmiş kontrol faaliyetleri olabilir. Bu bağlamda, bunlar gerekli olmayan ve elimine edilebilen kontrol faaliyetleridir ya da gerekli bir kontrol hedefinin belirlenemediğinin bir göstergesidir.

Denetçi başlangıç aşamasında, örgütün iç kontrol ortamı ve muhasebe sistemini inceleyip tanıdıktan sonra genel olarak bir görüşe ulaşabilmektedir (Bozkurt, 2000, s. 134). Yukarıda ifade edilen tüm eksiklikler, öncelik sırasında en başta olan kontrol hedeflerinden başlayarak, tüm önemli kontrol hedefleriyle eşleşen kontrol faaliyetleri olana kadar, düzenli bir işleme tabi tutularak, bunlar için önlem alınmalı ve düzeltilmelidir (Alpman, 2011).

#### **3.2.4.5. Başlangıç Testleri ve Devam Eden Testlerin Yapılması**

Örgütün iç kontrol yapısının incelenmesi ve tanınması sonucunda denetçi örgütü denetlenebilir bulduğu anda başlangıç kontrol risk düzeyini belirleme aşamasına gelmiş olur (Bozkurt, 2000, s. 143). Kontrol merkezi oluşturulduktan sonra, kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliğinin değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirme, kontrolleri uygulayan kişiler, örgüt yönetimi ya da iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu tarafından yapılabilir. Söz konusu başlangıç testlerinin amaçları aşağıdaki gibidir (Alpman, 2011):

- Kontrol faaliyetlerinin düzgün bir şekilde işlevlerini yerine getirmelerinin sağlanması,
- İç kontrole dair eksikliklerin yapılan testlerle ortaya çıkmaları durumunda, eksiklikleri önlemek ve düzeltmek için bilgi sağlanması,

- Örgüt yönetiminin üç aylık ve yıllık değerlendirmelerine yardımcı olmak için tutarlı testlerin yapılabilmesi için bir program geliştirilmesi.

En son değerlendirme döneminden itibaren önemli bir değişikliğin olmadığını belirtmek amacıyla iç kontrol yapısının analizi yapılır. Önemli ticari gelişmeler veya örgütsel değişikliklerin olması durumunda (örneğin; elde edinim işlemi), bu değişiklikleri belirtmek suretiyle iç kontrol yapısını değiştirmek için yukarıdaki aşamaların yinelenmesi gereklidir.

Bu durumda, kontrol faaliyetlerinden sorumlu olan kişiler, kişinin kendi kendini değerlendirdiği resmi bir iç kontrol testinin bir parçası olarak kendi etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme işleminin bir parçası olarak, bireysel kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliği teste tabi tutulmalı ve buna uygun belgeleme yapılmalı ve saklanmalıdır (Alpman, 2011).

#### **3.2.4.6. Gözlem**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda yönetim kurulu, üst kontrol birimi olarak görev yapmaktadır. İç kontrol yapısı ile ilgili raporların çoğunluğu yönetim kuruluna gelmektedir. Örgütte iç denetim işlevini yerine getiren denetim komitesi, iç kontrol yapısının örgütün gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda sürekli olarak inceleme yapar. Sonuçları yönetim kuruluna aktarır (Bozkurt, 2000, s. 124).

Birçok örgüt için, iç kontrol yapısının etkinliğinin gözlemlenmesi ve raporlanmasında iç denetim bölümünün önemi çok büyüktür. İç denetim bölümü olmayan örgütler, anılan görevleri yerine getirebilmek için iç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosu oluşturmayı göz önünde bulundurmalıdır.

Yer alması gereken gözlemlenebilir faaliyetler aşağıdakileri içerir (Alpman, 2011):

- Kontrol merkezinde bulunan verilerin yeterliliğinin bağımsız değerlendirmesi,
- Testlerin doğru, tam ve zamanında yapıldığına dair teyit,
- Kontrol faaliyetlerini değerlendiren kişilerin bu değerlendirmeyi uygun bir şekilde ve zamanında yaptığına dair onay ile bu tür onayın sonuçlarının tam olarak anlaşılması,
- Doğru ve tam bir belgelemenin yapıldığına dair onay.

#### **3.2.4.7. Risk**

Risk, istenilmeyen bir olayın veya olaylar setinin ortaya çıkma olasılığıdır. Risk kelimesi çoğunlukla negatif veya istenilmeyen bir olayı ifade etmektedir. Risk kelimesi örgütler açısından ele alındığında başarılı olmak yerine başarısız olmak ihtimalini ifade eder (Karacan, 2001, s. 19).

Kuvvetli bir örgüt yönetimi bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve örgüt faaliyetlerine ilişkin kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanmasını gerektirir. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, örgüt yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılamayacağı kabul edildikten sonra, bu riskleri azaltmak için kontrol sistemi kurulmalıdır.

#### **3.2.4.8. Maliyet**

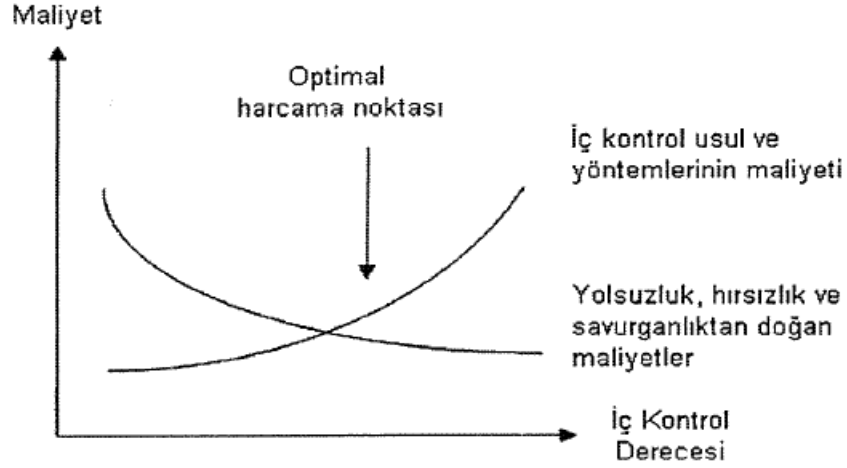
İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması örgüt içinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Ayrıca, bürokratik

işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, kârlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalışmasında örgütün katlandığı bu kayıp ve harcamalar, iç kontrol sisteminin maliyetidir. Örgütte uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar (Yağcı, 2006, s. 14).

İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, iç kontrol sisteminin tamamında belirtilen amaçlara ulaşmada başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetlerdir. Başka bir deyişle fayda, yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi ile bunlardan doğmasına engel olunan zarar miktarıdır.

Örgütlerde iç kontrol usul ve yöntemlerinin gittikçe daha fazla uygulanması ile yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararlar da giderek azalır. Fakat hiçbir şekilde bu zararlar sıfıra inmez. Ne kadar sağlam bir iç kontrol sistemi kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıplar her örgütte olacaktır.

Fayda ve maliyet ilişkisi Şekil 2’de gösterilmiştir. İç kontrolle tasarruf edilen ve katlanılan maliyetlerin kesiştiği noktaya kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam edilmelidir. Çünkü, bu noktaya kadar iç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, bu usul ve yöntemlerin sağladığı faydadan düşüktür. Kesişme noktasından sonra sisteme eklenen kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti bunların faydasını aşmaktadır ve giderek eklenen iç kontrol usul ve yöntemlerin maliyeti ile faydası arasındaki fark büyümektedir. Kesişme noktası iç kontrol için yapılacak harcamaların optimal noktasıdır.



**Şekil 3.2:** İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Kepekçi, 1994, s.14.

Fayda ve maliyet ilişkisi iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyetin kesin olarak ölçülmesi genellikle mümkün değildir. Fayda ve maliyet ilişkisini değerlendirme, yönetimin yargısına, katlanılan ve tasarruf edilen maliyetleri tahmin etmesine bağlıdır (Kepekçi, 1994, s. 13).

Bununla birlikte, iç kontrol sistemi oluşturulurken koşullarda zamanla meydana gelecek değişikliklerin kontrol önlemlerini zayıflatabileceği ve kontrol maliyetlerini de arttırabileceği göz önünde tutularak, iç kontrol sistemleri kurulurken her zaman insan faktörünün sistemin en önemli parçası olduğu unutulmamalıdır. İç kontrol usul ve yöntemlerinden daha fazla verim alınabilmesi ve değişen koşullarda iç kontrol sisteminin etkinliğini koruyabilmesi için örgüt, çalışanlarına kontrol kültürü aşılması, iç kontrol sisteminin düşünsel yönünü oluşturmalıdır.

### **3.2.4.9. Yönetimin Sorumluluğu**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda tüm iç kontrollerin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi sorumluluğu yönetime aittir. Büyük örgütlerde üst düzeydeki yöneticiler, örgüt faaliyetleri ile doğrudan ilişkiye sahip olma olanağını bulamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, örgütün yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında esas sorumluluğa sahiptirler. Sorumluluk, örgüt planının yapılmasında, her bölümü içinde görev dağıtımının gözden geçirilmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin karşılıklı ilişkilerinin kurulmasında görülür (Azaltun, 1999, s. 17).

İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, sistemin fonksiyonlarını belirlediği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek için kontrol sistemi, yönetim tarafından sürekli gözden geçirilmeli ve örgütün çalışma koşullarındaki değişikliklere uygun olarak düzeltmeler yapılmalıdır (Kepekçi, 1994, s. 13).

### **3.2.4.10. Önleyici Özellik Taşınması**

Bir işlemin muhasebeleştirilme sürecindeki kontroller; önleyici, ortaya çıkarıcı ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılabilir. Önleyici kontroller, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmesidir. Ortaya çıkarıcı kontroller, meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Düzeltici kontroller ise, hataların düzeltilmesinde kullanılırlar.

İç kontrol sistemi hem önleyici hem de ortaya çıkarıcı özellik taşıyabilir. İç kontrol sisteminin ortaya çıkarıcı bir nitelik taşımaktan öte önleyici bir özellik taşınması daha uygundur. Her ne kadar bir yönetici için, örgütte hırsızlık yapan

birisinin yakalanmasının ve cezalandırılmasının sağlanması önemli ise de, geliştireceği etkin prosedürlerle hırsızlık yapılabilecek fırsatın ortadan kaldırılması gerçek başarı olacaktır (Azaltun, 1999, s. 17).

#### **3.2.4.11. Sistemde Mevcut Sınırlamalar Olması**

İç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve işletiliyor olsa da bir örgütün finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağlar. İç kontrol sisteminin başarısı, bu süreçte karar verme aşamasındaki kişisel kararların hatalı olabilmesi ve bu hatalardan dolayı bir takım aksamalar ortaya çıkması gibi, iç kontrol sisteminin doğasında olan sınırlamalardan etkilenir (Pehlivanlı, 2010, s. 50).

Bu kapsamda; bilişim sistemi personeli bir satış işleminin tam olarak nasıl gerçekleştiğini anlayamamışsa, bu işletim sisteminin de yeni ürün seviyesi için hatalı tasarım değişiklikleri yapabilir. Diğer taraftan bu değişiklik tasarımı doğru olarak yapılmış olsa bile, tasarımı program diline çeviren personel tarafından yanlış anlaşılabilir. Ayrıca, bilişim sistemleri tarafından üretilmiş olan bilgilerin kullanımında da hatalar söz konusu olabilir. Bu kapsamda; otomasyona dayalı kontroller belli bir tutarın üstündeki işlemlerin örgüt yönetimi tarafından gözden geçirilmesine imkân vermek bildirmek için tasarlanmışken, örgüt yöneticileri bu raporların amaçlarını anlamayabilir, dolayısıyla gözden geçirme sırasında ya da olağan dışı hususların incelenmesinde sistem başarısız olabilir (Pehlivanlı, 2010, s. 50).

Nispeten küçük örgütlerde çalışan sayısının azlığı nedeniyle görev dağılımı, iç kontrol sisteminin gerektirdiği görevlerin ayrılığı ilkesine uygun yapılmamış olabilir. İç kontrol sisteminin etkisiz kılınması, büyük ölçüde örgütün hakim ortağı - yönetiminin iç kontrol sistemine ilişkin tutumuna bağlıdır (Pehlivanlı, 2010, s. 50).



Diğer bir sınırlama ise, örgütlerin içinde bulunduğu çevrenin statik olmamasıdır. Değişken koşullar yüzünden kontrol usul ve yöntemleri yetersiz kalabilir. Örneğin, kilit düzeydeki bir personelin istifası veya emekli olması, bilgisayar sistemine geçilmesi veya bilgisayar sisteminde değişiklik yapılması, mevcut iç kontrol sisteminde de büyük değişiklik yapılmasını gerektirecektir.

#### **3.2.4.12. Özel Kontrol Amaçlarının Belirlenmesi**

Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır:

- İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.

Mevcut varlıklar belirli aralıklarla sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

Genel kontrol amaçları, bir örgütün belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir (Kepekçi, 1994, s. 64).

Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde, örgüt fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet devrelerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine

uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

Uygulamada iç kontrol sisteminin genel amaçlarının daha ayrıntılı bir listesinin yapılmasını yararlı bulmaktadır. Aşağıda verilen kontrol amaçları listesi, genel nitelikte olmakla birlikte, daha ayrıntılı düzenlenmiştir (Yağcı, 2006, s. 18-19):

- Yetki: İşlemler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir. Yetkisiz bir kişi tarafından yapılan işlem, varlıkların kaybına yol açabilir. İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır.
- Gerçeklik: Kayıtlar, kurumun gerçek işlemlerini göstermelidir. İç kontrol sistemi hayali işlemlerin gerçekmiş gibi kaydedilmesine izin vermemelidir.
- Bütünlük: Tüm işlemler kaydedilmelidir. İç kontrol sistemi bazı işlemlerin kayıt dışı bırakılmasına izin vermemelidir.
- Değerleme: İşlemler, tutar bakımından doğru olarak kaydedilmelidir.

Bir işlemin tutarını hesaplamada ve kaydetmede, kaydın çeşitli safhalarında yapılabilecek hatalardan kaçınmak için gerekli usul ve yöntemler iç kontrol sisteminde bulunmalıdır.

- Sınıflandırma: İşlemler, doğru olarak sınıflandırılmalıdır. Mali tabloların doğru olarak sunulması için işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır.
- Zamanlılık: İşlemlerin, gerçekleştiği zamandan önceki veya sonraki döneme kaydedilmesi, mali tablolarda tutarların yanlış gösterilmesine yol açar.
- Varlıkları koruma: Varlıklara erişim görevli personelle sınırlandırılmalı ve varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel, kaydetme, belgeleri

onaylama ve işlemleri yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdır (işbölümü).

- Mutabakat: Muhasebe ve sorumluluk kayıtları, ilgili varlıklarla zaman zaman karşılaştırılmalı, ana hesaplar yardımcı hesaplarla karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmalı ve düzeltici önlemler alınmalıdır.

### **3.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim**

Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi dolayısıyla etkin bir iç denetim sistemi, iyi bir örgüt yapısı, etkin bir muhasebe ve yeterli nitelik ve sayıda personel unsurlarının sağlanması ile mümkün olacaktır. Bu bölümde kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç denetim sistemi ayrıntısıyla incelenecektir.

#### **3.3.1. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda Denetimin Önemi**

Kâr amaçlı ya da kâr amaçsız kurum ve kuruluşlarda veya günlük hayatta yürütülen her denetim faaliyeti mutlaka sistematik bir süreçten oluşmaktadır. Denetim faaliyetini sistematik süreç yapan; denetim faaliyeti içinde pek çok faaliyetin ardışık sıra ile yer almasıdır. Denetim faaliyetinden söz edebilmek için her şeyden önce “denetlenecek” bir unsurun olması gerekir. Bu bir faaliyet, beyan, iddia, mal, hizmet veya tanımı yapılabilen, çerçevesi çizilebilen her unsur olabilir.

Denetim faaliyetinde denetlenecek unsurlar ile ilgili olarak (Türker ve Pakdemir, 2002);

- Önceden belirlenmiş veya taraflarca kabul edilmiş kriterlerin olması gerekmektedir. Çünkü denetim aynı zamanda bir karşılaştırma ve yargılama faaliyeti içermektedir.
- Denetim faaliyetinde, amacına uygun olarak yeterli miktarda delil veya kanıt toplanması ve bunların değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde denetlenecek unsurun, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek mümkün değildir.
- Denetim faaliyetinde elde edilecek sonuçlar ile ilgili çıkar bekleyen kişi ya da grupların olması gerekmektedir. Bu doğrultuda denetim faaliyetinin sonucunda ulaşılan yargı veya görüşlerin, sistematik bir şekilde ilgililere veya çıkar gruplarına yararlı olacak şekilde raporlanması gerekmektedir.

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlara sağlanan bazı avantajlar; amacın kötüye kullanım riskini yükseltmekte bu da kurumların hem iç hem de dış denetimini kâr amacı güden organizasyonlardan daha da önemli hale getirmektedir. Bu organizasyonlar, mülki idarenin ihtiyaç duyduğu herhangi bir anda denetlenebilir. Denetlemenin öncelikli amacı, organizasyonun kuruluş amacına uygun faaliyet gösterip göstermediği, diğer amacı ise faaliyetlerin yasa, tüzük ve yönetmeliklere aykırı yürütülüp yürütülmediğinin tetkik edilmesidir (Şimşek, 2008, s. 217). Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda bir önceki teftişinden itibaren geçen bütün işlem ve hesaplar incelenerek organizasyonun mallarının gayeye uygun olarak sarf olunup olmadığı araştırılır (Ayan ve Ayan, 2007, s. 189).

### **3.3.2. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Amaçları**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç denetimin temel amacını; örgütün içinden ve dışından maruz kalabileceği veya kaldığı riskleri tespit etmek ve ortadan kaldırmak olarak belirtebiliriz. İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmede yardımcı olmaktır. İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Uzun, 1999, s. 68).

İç denetimin amacı, örgütün amaçlarının ne olduğu ve onu yerine getirmek için hangi süreçlerin takip edildiğini belirlemek ise, iç denetçinin rolü belirlenen bu süreç içinde neyin çalışmakta neyin çalışmamakta olduğunu, birini motive edecek diğerini caydıracak şekilde ortaya koymaktır (alıntılayan Douglas, 1993, s. 51) ; (aktaran Özkan, 2008, s. 85-86).

Kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere kurumun iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar (alıntılayan Chapman ve Anderson, 2002, s. 3); (aktaran Ocaklı, 2010, s. 83).

İç denetçiler, örgüt amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli

olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak örgütün risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir (alıntılayan Özbek, 2003, s. 3); (aktaran Ocaklı, 2010, s. 83).

İç denetçiler, örgüt varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile örgüt içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur (Ocaklı, 2010, s. 83-84).

İç denetçi, örgütün yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır (alıntılayan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004, s. 250); (aktaran Ocaklı, 2010, s. 84).

İç denetim, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak örgüte değer katmaya çalışır. Bu amaçla örgütün amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemesinde ve geliştirmesinde yardımcı olur. İç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim fonksiyon ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum üst yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir (Kaya, 2011).

İç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Bülbül, 2008, s. 11-12):

- Örgüt aktiflerinin fiziki durumları ile muhasebe kayıtları arasındaki ilişkiyi kontrol altında tutmak,

- Örgütteki işlemlerin önceden saptanmış kurum politikasına uygunluğunu ve doğruluğunu kontrol altında tutmak,
- Örgüt politikasının etkinliğini ölçmek,
- Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin doğrultusunda devamını sağlamak,
- Örgütte yapılabilecek yolsuzlukları önlemek, yapılanları ortaya çıkarmak,
- Yasalardan sapmaları, suç olup olmadığını araştırmak,
- Uygulamada hedeflerden ve yasalardan sapmalar varsa ya da yasalar gereksinime cevap vermiyorlarsa bunları nedenleri ile birlikte ortaya çıkarmak, bu sapmaların düzelmesi için yöneticilere yol gösterebilecek önerilerde bulunmak,
- Örgüt içinde görevlerin organizasyonun amaçlarına uygun biçimde yürütülmesi için personelin eğitim planlamasına ve uygulamasına, standartların belirlenmesi ve gerektiğinde değiştirilmesi çalışmalarına katılmak, merkez ile şubeler arasındaki iletişimin sağlanmasına katkıda bulunmak, gereksiz haberleşmenin önüne geçmek,
- Servislerin görev ve fonksiyonlarının yerine getirirken izlenen metot ve prosedürlerin güncel olup olmadığı veya güncelliğini koruyup korumadığını tespit etmek,
- Yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyon derecesi belirlenmektedir.

### **3.3.3. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Kapsamı**

İç denetim, gerek uygunluk denetiminden gerekse faaliyet denetiminden oldukça geniş kapsamlıdır. İç denetim, bir organizasyon yapısı içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu için kurulan ve kurumun faaliyetlerini kontrol ve değerlendirme hizmetlerini sunan bir birimdir (İç Denetim Enstitüsü, 1998, s. 8).

Genel anlamda örgüt ile ilgili her türlü faaliyet iç denetim kapsamındadır, ancak iç denetim sisteminin kapsamı belirlenirken mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de göz önünde bulundurmak gerekir. Zira bu denetimlerde örgüt içinde yürütülen denetimler olmakla birlikte faaliyet olarak birbirinden farklıdır.

#### **3.3.3.1. Mali Tabloların Denetimi**

Denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Bu tür denetim çalışmasında, örgütün mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır (Bozkurt, 2000, s. 27).

Mali tablolar, muhasebe sisteminde yer alan ve dönem faaliyet sonuçlarının özetlenmesiyle elde edilen tablolardır. Muhasebe kayıtlarında yapılacak bir hata, doğal olarak mali tabloları da etkileyecektir. İç denetim muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını, kayıt tekniği, uygulanan hesap planı ve kayıt ortamları ile bu



bilgi ve ortamlardan üretilen bilgi, belge ve raporların incelenmesi ile gerçekleştirilecektir.

Diğer bir açıdan iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim, örgütteki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.

İç denetim, üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/ danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur (Güredin, 1999, s. 15).

### **3.3.3.2. Uygunluk Denetimi**

İç denetimin uygunluk denetimi yönünü ise, iç kontrol sisteminin etkinliğinin oluşturduğunu söylemek mümkündür. Uygunluk denetimi açıklanırken örgüt ile ilgili finansal nitelikli olan ve olmayan tüm faaliyetlerin iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş kıstaslara, yönetimin kararlarına, politikalara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu denetlemek olduğu belirtilmişti. Uygunluk denetiminin başarısı şüphesiz sistemin istikrarlı ve düzenli şekilde işlemesine bağlıdır. İç denetimin uygunluk denetimine yönelik iç kontrol sisteminin etkinliğini veya etkisizliğini değerlemektir.

### **3.3.3.3. Faaliyet Denetimi**

İç denetiminin faaliyet denetimi yönünü ise, verimlilik denetimi oluşturacaktır. Örgüt varlıklarının ve kaynaklarının verimli şekilde kullanılması,

örgütün varlığını sürdürebilmesi, karlılığını ve rekabet gücünü artırabilmesi için zorunludur.

Faaliyet denetimi, salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, örgütün diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına örgütün örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir (Bozkurt, 2000, s. 29). Örneğin işgücü maliyetlerindeki yükseklik standartların olması gerekenden daha düşük tespit edilmiş olmasından veya işgücünün verimsiz kullanımından, personel politikasındaki hatalardan, işgücünün kalifiye olmamasından vb nedenlerden kaynaklanabilir.

Genel bir bakış açısından iç denetimin kapsamını (TBB, 2000, s. 3):

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetim sistem ve yöntemleri uygulamasının incelenmesi,
- Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Bankanın kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Kanuni düzenlemeler ile etik kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesi,
- Raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının kontrol edilmesi,
- Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol usullerinin işleyişinin kontrol edilmesi ve özel incelemelerin yapılması, şeklinde özetlemek mümkündür.
- İç denetçiler aşağıdaki faaliyetlerde bulunmaktadır (Uzay, 2003a, s. 210):
- Örgütün faaliyetleri ve raporlar üzerinde önemli etkileri olabilecek politikalar, planlar, süreçler, kanunlar ve yönetmeliklere uyulmasını sağlamak amacıyla kurulan sistemleri incelemek ve bu aktiflerin mevcudiyetini sorgulamak,

- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Finansal ve faaliyet bilgilerinin güvenilirlik ile bütünlüğünü ve bu bilgilerin tanımlama, ölçümleme, sınıflandırma ve raporlama yöntemlerini incelemek,
- Operasyon ve programların planlandığı gibi yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için operasyon ve programları incelemek,
- Örgütün iç denetim sistemine ilişkin tüm politika ve süreçlerini yazılı hale getirmek,
- Tüm süreçler, sistemler, operasyonlar, fonksiyonlar ve faaliyetler üzerinde risk ve kontrolleri belirlemeye yönelik denetim ve değerlendirmeler yapmak ve sonuçlarını rapor halinde denetim komitesine ve yönetim kuruluna sunmak,
- Denetim raporlarında sunulan bulguların, tavsiyelerin ve kararlaştırılan hareket planının gelişimi konusunda takip çalışması yapmak,
- Gerçekleştirilen denetimlerle ilgili kanıtları ve çalışma kâğıtlarını toplamak ve saklamak,
- Risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği ile ilgili olarak güvence sağlamak,
- Belirlenmiş operasyonel hedefler ve beklentiler doğrultusunda, örgütün değişik alanlarındaki işleyişini, bu hedeflere ulaşmak için yeterliliğini belirlemek,
- Örgüt içerisinde uygulanan risk yönetimi metodolojisinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadığını belirlemek amacıyla her türlü sektörel ve kurumsal bilgiyi değerlendirmek,
- Kurumsal hedeflerin gerçekleşmesi ile ilgili olarak iç denetim departmanı bazında hedefler belirlemek ve bunların gerçekleşmesini sağlamak,

- Mevcut kanun ve kurallara karşı yapılabilecek yolsuzluk olaylarını tespit etmek amacıyla yolsuzluk ve yolsuzluğun nasıl önlenebileceği konusunda bilgi sahibi olmak ve buna yönelik olarak önceden yapılan kontrollerdeki yetersizlikleri veya yeni kontrolleri belirlemek,
- Dış denetçilerle iletişimi ve koordinasyonu sağlamak,
- İç denetim standartları, süreçleri ve teknikleri konularını sürekli takip etmek ve gelişmelerden haberdar olmak ve gerekirse kişisel gelişim doğrultusunda elde edilen bilgi ve tecrübeyi İç Denetim Enstitüsü'nün önermiş olduğu sınav ve eğitimlere katılarak desteklemek.

İç denetim, örgüt çalışanlarının sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla; örgüt üyeleri, üst yönetim ve yönetim kurulu ile işbirliği şeklinde sürdürülen bir eylemdir. İç denetçiler, yönetime inceledikleri faaliyetler ile ilgili analizler, değerlendirmeler ve bilgiler sunarak faaliyetlerin etkinliğinin makul bir maliyetle arttırılmasına yönelik önerilerde bulunurlar.

#### **3.3.4. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetimin Uygulama Nedenleri**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıda başlıklar halinde verilmiştir (Korkmaz, 2007, s. 6-7):

##### **3.3.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme**

Örgütlerde, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve örgütün hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşip ulaşmadıklarını

öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlar. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki işlemleri yöneticilere vekâleten yaparlar.

Ayrıca, yönetim kurulu üyeleri, çoğu zaman üst yönetimin kararları ya da teklifleri hakkında değerlendirme yapabilecek bilgiden yoksundurlar. Yönetim kurulu üyelerinin gerek ortaklara gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, örgütün faaliyetleri hakkında elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar (Korkmaz, 2007, s. 6).

#### **3.3.4.2. Vekalet Teorisi**

Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman örgüt sahiplerininkiyle çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenle, örgüt sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımını hususunda endişe duyarlar. Ancak, örgüt sahiplerinin yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur.

Örgüt sahipleri ile yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzetilmiştir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu

ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki örgüt sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimlerdir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda kurum sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlar. Bu kapsamda iç denetçiler, finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile örgüt sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler (Korkmaz, 2007, s. 7).

#### **3.3.4.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

İyi yetişmiş bir iç denetçi, yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler, örgütteki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gerekmektedir (Korkmaz, 2007, s. 7).

#### **3.3.4.4. Tasarruf İhtiyacı**

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sayesinde örgütler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlayabilmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin örgüte olan yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir. İç denetçiler, bir gemide mevcut olan deliklere yama yapan geminin batmaması için mevcut durumu kaptana raporlayan ve neler yapılması gerektiği

noktasında çözüm üretip öneriler sunan kişiler gibi de görülebilir. Dolayısıyla armatöre olan maliyetleri gerçekten önemsiz olup kazandırdıkları ise yeri geldiğinde bir gemi olabilmektedir (Korkmaz, 2007, s. 7).

#### **3.3.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı**

Hileli eylem ve işlemler örgütün çıkarı ya da zararı için örgüt içinden kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi örgüt dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, giderek kompleks hale gelen finansal araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, örgüt dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür usulsüzlükleri ve hileli eylem ve işlemleri tespit etmeleri olasılığı azalmakta ve daha maliyetli hale gelmektedir (Korkmaz, 2007, s. 7).

#### **3.3.5. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim Süreci**

Kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda denetim, örgütün her kademesindeki yöneticiler tarafından uygulanmalıdır. Örgütlerde genellikle muhasebe denetimi üzerinde yoğun bir şekilde durulduğundan, denetim sorumluluğunun büyük bir kısmını muhasebecilerin ve kontrolörlerin üstlendiği düşünülür. Aslında tüm yöneticiler, kendi bölümlerinde gerçekleşen faaliyetlerle ilgili denetim mekanizması kullanmaya ihtiyaç duyarlar.

Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.

Denetim faaliyetine başlamak için ilk önce denetim görevinin alınmış olması gerekir. Denetim organizasyonu, kendi kabul politikası doğrultusunda müşteri seçimi

yapmak denetim işini alır. Denetim görevinin kabul edildiği müşteriye gönderilecek bir “denetim anlaşması raporu” ile teyit edilir (Saruhan ve Özdemir, 2004, s. 125).

İç denetimin beklenen katma değeri sağlaması bakımından aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilmesi gerekir: 1. Planlama, 2. Denetimin Yürütülmesi, 3. Raporlama, 4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.

### **3.3.5.1. Planlama**

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. Bunlara ilişkin iş ve işlemler Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberine göre yapılır. İç denetim programı hazırlanıp onaylandıktan sonra her iç denetçiye, iç denetim birimince görevi yazıyla bildirilir. İç denetçi görevlendirmesi yapıldıktan sonra iç denetim birimince, denetim yapılacak birime bildirim yazısı gönderilir (İDKK, 2011).

### **3.3.5.2. Denetimin Yürütülmesi**

Denetimin yürütülmesi süreci, aşağıda verilen maddeler halinde gerçekleşmektedir.

**Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı:** 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.

Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi, hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 5-9).

#### Çalışma Kağıtları ve Formlar

- Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir.
- Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.
- Çalışma kağıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder.
- Risk kontrol matrisi gibi şekil ve içeriği özel olarak belirlenenler dışında, denetimde kullanılacak standart bir çalışma kağıdı örneği ekte yer almaktadır.
- Çalışma kağıtları, denetimin sonuçlandırılmasını müteakip saklanması ve gerekli hallerde başkalarının kullanımına açılması için iç denetim birimine devredilir (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 5-6).

Denetim Amaçlarının Belirlenmesi: İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği

denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 6).

Bilgi Toplama/Ön Araştırma: Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu safhada gerek görülmesi halinde denetlenecek birim yöneticileri veya ilgililerle görüşülebilir. Bu aşama, aşağıdaki hususlarda önemli bilgilerin ve uygulamaya yönelik tecrübelerin elde edilmesinden oluşur (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 6);

- Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri,
- Denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler,
- Mevcut kontroller,
- İş akış süreçleri,
- Organizasyon ve yönetim yapısı.

Söz konusu bilgilere ulaşabilmek için kullanılacak bazı kaynaklar şunlardır;

- Önceki denetimlere ilişkin rapor ve çalışma kağıtları,
- Dış denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporlar,
- İş/süreç akış şemaları,
- Organizasyon şemaları,
- Fonksiyon ve iş/görev tanımları,
- Faaliyet raporları.

Açılış Toplantısı: İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden

beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 6-7).

Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi): İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir. Bu aşamada, iş süreçlerini görsel hale getirmeyi sağlayacak iş akış şemaları kullanılabilir. İş akış şemalarında açıklık ve sadelik çok önemlidir. Aşırı detay önemli hususların gözden kaçmasına neden olabilir. Şemaların oluşturulmasında standart sembollerin kullanılmasına dikkat edilmelidir. Daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılır. Risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 7-8);

- Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,
- Konu, kişi ve birimler itibarıyla uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,
- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,

- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,
- Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,
- Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,
- Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,
- Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla idare arasındaki çıkar çatışması,
- Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,
- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,
- Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,
- Olağandışı faaliyet ve işlemler,
- Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,
- Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler.

Bu noktada idarenin içinde bulunduğu durumun doğru anlaşılabilmesi ve denetimin kapsamı belirlenirken ihtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bu tür görüşmeler muhtemel sorunlar, hassas konular ve denetimde ihtiyaç duyulacak diğer alanlarda önemli bir bilgi kaynağı oluşturur. Bu görüş alışverişleri bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında, açılış toplantısında ya da saha çalışması sırasında da gerçekleştirilebilir.

Son olarak, tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kontrollerin tümünün gözden geçirilmesine gerek yoktur. Çoğu zaman denetim kaynaklarının sınırlılığı nedeniyle buna imkan da bulunmamaktadır. Bu sebeple, denetçiler, bu aşamada denetim görevi açısından çok önemli ve kritik kontrolleri belirlemeli ve bunlar üzerine odaklanmalıdır.

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” hazırlanmalıdır. Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulur:

- Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.
- Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler yazılır.
- Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin idarece uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.
- Bakiye riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.
- Açıklamalar bölümüne, her bir bakiye riske ilişkin denetçinin nihai değerlendirmesi ve buna bağlı olarak ilgili alanın denetim kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik denetçi kararı girilir.

Yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği değerlendirilerek, birim veya sürecin güçlü yönlerine de raporda yer verilir. Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. Matrise beklenen kontroller de eklenebilir (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 8).

Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması: İç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; oluşturduğu risk kontrol matrisinin açıklamalar bölümünde denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği denetim görevinin kapsamını belirler. Daha sonra, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerdeki risklere ilişkin olarak uygulanan kontrollerin “yeterlilik ve etkinliğini” ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik denetim testleri Risk Kontrol Matrisinin “uygulanacak testler” bölümüne girilir.

İç denetçi, denetim çalışmasını planlarken, denetim görevlendirme yazısında kendisine bildirilen denetim süresine uygun olmak koşulu ile denetimin ana aşamalarına göre süre planlamasını gösteren bir süre planı formu doldurur.

Denetimin planlanması veya saha çalışması sırasında, çeşitli nedenlerle başlangıçta belirlenen denetim kaynağı veya sürelerini revize etme ihtiyacı doğduğunda, denetçi revizyonun nedenlerini de açıklayan bir form düzenler ve iç denetim birim yönetimine sunar.

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu

kapsamında iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunar. İç denetim birim yönetimi, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir (Sakarya Üniversitesi, 2011, s. 9).

**Denetimin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması):** Saha çalışması; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 6-12).

Denetim Testlerinin Uygulanması: Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir.

Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımı da değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilir. Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılabilecek bazı araştırma tekniklerine aşağıda yer verilmiştir (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 6-7).

- Yeniden hesaplama/uygulama: Bir hesaplama veya işlemi tekrar yaparak aynı sonuca ulaşıp ulaşılmadığının test edilmesidir. Bu test iç denetçiye denetlenen birim çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlere ne kadar güvenilebileceği hakkında fikir verir.

- Gözlem: Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından izlenerek bilgi edinilmesidir. Denetlenen birim tarafından gerçekleştirilen stok sayımının gözlenmesi buna örnek olarak verilebilir.
- Doğrulama: Denetçinin bir kaynaktan temin ettiği bilgilerin doğruluğunu, aynı veya daha fazla güvenilirlik derecesine sahip bir başka bilgi kaynağından temin edeceği bilgilerle teyit etmesidir.
- Görüşme: Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından ilgili görevlilerle yüz yüze görüşülerek bilgi edinilmesidir. Bu yöntem, denetçi için denetlenen birimde karşılaşılan sorunlar veya önemli risklerle ilgili en kısa bilgi edinme yoludur. Ancak bu yöntemle yalnızca bir kaynaktan temin edilen bilgilerin diğer kaynaklardan doğrulanması gerekir.
- Yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi: Denetlenen birim/süreç üzerinde etkili olmuş çalışma ve raporların gözden geçirilmesidir.
- Sunulan hizmetlerden bir vatandaş olarak yararlanma: Kamu idaresince sunulan hizmetin ilan edilen kaliteyi/standartları sağlayıp sağlamadığının, söz konusu hizmetten bir vatandaş olarak yararlanarak değerlendirilmesidir.
- Anket: Herhangi bir konuyla ilgili durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı soru dizisidir. İyi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme anketi/ memnuniyet anketi/ özdeğerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı bilgiler sağlar.
- Analitik inceleme: Verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme, ilgili veriler



arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi verilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar. Özellikle denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirmesi aşamasında, denetlenen birimin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla denetçi tarafından analitik inceleme teknikleri uygulanır.

Denetçi, çalışmanın niteliğine en uygun yöntemi seçmeli, ancak yöntem seçiminde katlanılacak maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, yeni ve daha etkili teknikleri bulmak ve kullanmak için çaba göstermelidir.

Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi: İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda şu alanlar yer almalıdır: tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler. Bulgu formunun (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 10-11):

- Tespit bölümü, “yanlış veya sapma nedir” sorusunu yanıtlar.
- Neden bölümü, yanlış veya sapmanın sebebini ortaya koyar.
- Riskler ve etkileri bölümü, yanlış veya sapma sonucunda idarenin karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin muhtemel etkilerini gösterir.
- Kriterler bölümü, ilgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekeni açıklar.
- Öneriler bölümü, olması gereken duruma ulaşma yolunu tarif eder.

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek

üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir. Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (kurum içi, kurum dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından genel olarak aşağıdaki ilkeler kabul edilmektedir:

- Yazılı veya belgeye dayalı kanıtlar, sözlü kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar, dahili kaynaklardan elde edilenlere nazaran daha güvenilirdir.
- Denetçinin kendisinin elde ettiği kanıtlar, denetlenen birimin sunduklarından daha güvenilirdir.
- Asıl belgeler, fotokopilerinden daha güvenilirdir.

Denetim amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedilebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından da yapılması durumunda aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir. Denetim kanıtının, denetim konusunun önemlilik düzeyi ve riskleriyle orantılı olması gerekir. Denetim kanıtları türlerine göre fiziki, sözlü, belgeye dayanan ve analitik olmak üzere dört başlık altında gruplandırılabilir (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 11):

Fiziki Kanıtlar: Genellikle kişilerin ve olayların gözlemlenmesi ya da varlıkların incelenmesi yoluyla elde edilmektedir. Müşahede yöntemiyle elde edilen delillerin örneklerle belgelendirilmesi ya da destekleyici mahiyette müşahede

yapılmak suretiyle güçlendirilmesi yerinde olacaktır. Destekleyici mahiyetteki müşahedenin, diğer denetçiler tarafından, mümkünse idari birimin temsilcilerinin katılımıyla yapılması yerinde olacaktır. Buna örnek olarak; fotoğraflar, haritalar, ses ve görüntü kayıtları sayılabilir. Müşahede sonuçları çalışma kağıdıyla kayıt altına alınmalıdır.

Sözlü Kanıtlar: Genellikle sorgulama ya da mülakat sonucunda kurumun iç ve dış paydaşlarından elde edilen bilgilerdir. Aslında bu bilgiler ilgili paydaşın açıklamalarını yansıtmaktadır. Denetim çalışmaları kapsamında diğer denetim teknikleriyle elde edilemeyecek önemli ipuçları elde edilmesine ve konunun çok daha iyi anlaşılmasına imkân sağlamaktadır. Ancak sözlü kanıtların doğrudan kullanılması yerine mümkün olduğunca belgelerle desteklenmesi, yeterli miktarda güvenilir ve uygun kanıtla denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacaktır. Sözlü kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu değerlendirilirken; mülakat yapılan kişinin görevi, bilgisi, uzmanlığı, inanılabilirliği ve samimiyeti göz önünde bulundurulmalıdır. Sözlü ifadelerin denetim sonucuna önemli bir etkisinin olacağı düşünüldüğü takdirde, bu ifadeleri doğrulayan bir yazılı beyan tutanağı ya da ses veya görüntü kaydı alınmalıdır.

Belgeye Dayalı Kanıtlar: Denetim kanıtlarının en yaygın şeklidir. Anlaşmalar, sözleşmeler, raporlar, faturalar, tutanaklar, mektuplar gibi çok çeşitli formlarda olabilir. Ayrıca uygun yöntem ve araçlarla bilgisayar kayıtlarından da elde edilmesi mümkündür.

Belgelere dayalı kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu denetim amaçlarıyla bağlantılı olarak kaynağı açısından değerlendirilmelidir. Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, kurum içerisinden elde edilen kanıtların güvenilirliğini artırır.

Analitik Kanıtlar: Mali ve mali olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi, hesaplanması ve karşılaştırılması suretiyle elde edilen kanıtlardır. Analitik kanıtlar, “normal şartlar altında benzer sonuçların çıkacağı” varsayımıyla toplanır. Çoğu kez sayısal olmakla birlikte, analitik kanıtların sayısal karakterde olmadığı durumlar da mevcuttur. Analitik kanıtlar, dönemler arasında oran ve eğilim analizlerinden elde edilebileceği gibi eldeki bilgilerin alt gruplara ayrılması yoluyla da elde edilebilir.

Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetimi tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.

Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması: Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 11).

Kapanış Toplantısı: Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır (Dumlupınar Üniversitesi, 2011, s. 12).

### **3.3.5.3. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması**

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır. Taslak ve nihai denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi bireysel denetim sürecinin bir parçası olduğundan, buna ilişkin hususlara kısaca aşağıda yer verilmiştir (İDKK, 2011).

**Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi:** Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. 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 (İDKK, 2011).

**Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu:** İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur. 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 Kurula iletilir (İDKK, 2011).

#### 3.3.5.4. İzleme ve Değerlendirme

**Denetim Sonuçlarının İzlenmesi:** Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür. Denetim sürecinin bütünlüğünü korumak açısından, denetim sonuçlarının izlenmesine ilişkin temel hususlar aşağıda belirtilmiştir (Pamukkale Üniversitesi, 2009, s. 14):

- 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.
- Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir.
- Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir.
- Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.
- İç denetim raporları, iç denetim birim yöneticisinin izni olmaksızın Kurul hariç idare dışına verilemez.

**Denetimin Değerlendirilmesi:** Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu dağıtılır, doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki

yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim birim yönetimi tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır (Pamukkale Üniversitesi, 2009, s. 15).

**Denetçinin Değerlendirilmesi:** Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır (Pamukkale Üniversitesi, 2009, s. 15).

### **3.3.6. Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Denetim Uygulamaları**

#### **3.3.6.1. Sistem Denetimi**

Sistem, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Sistemin unsurları, son derece basit veya karmaşık olabileceği gibi, kendi başına bir sistem oluşturabilen alt sistemler de olabilir.

Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Örneğin hammadde, enerji ve diğer veriler birer girdidir. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır. Örneğin bir ürün imalatı, bir raporun hazırlanması ve bir hizmetin sunulması gibi.

Bu bilgiler ışığında 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

yaklaşım ile analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Kamu İç Kontrol Standartlarında tanımlandığı şekliyle iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşur.

Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir. 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.

Sistem denetiminde, denetlenecek süreç veya birimin kontrol sisteminin değerlendirilmesine odaklanılması gerekmektedir (İDKK, 2011).

---

\* Kalkınma planı ve yıllık programı ifade etmektedir.



### 3.3.6.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (Pamukkale Üniversitesi, 2009, s. 21);

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

Uygunluk denetimi, idarenin tüm birimlerini kapsar.

### 3.3.6.3. Mali Denetim

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, 2011).

**Mali Tabloların Anlaşılması:** Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler aşağıdaki yöntemler kullanarak incelenebilir (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 22).

**Hesap Alanlarına Ayırma:** Mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Mali tablolar, benzer temel özelliklere ve işlem akışlarına sahip borç, alacak ve varlık hesap alanları itibarıyla analiz edilmelidir. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden

oluşur. Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki birikiminden yararlanır. Denetçi, gereğinden az ya da fazla hesap alanı belirlemeden kaçınmalıdır. Hesap alanları belirlenmesinde; önemli işlem türleri, muhasebe ve mali raporlama süresi, muhtelif işlem türlerindeki risk ve hataya olan doğal eğilim, idare tarafından uygulamaya konulan kontrol önlemleri göz önünde bulundurulur (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 23).

**Önemlilik Seviyesinin Tespiti:** Önemlilik seviyesinin tespiti, hangi miktardaki hata ya da yanlışların mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu zedeleyeceğine karar verilmesidir. Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesi veya yanlış ifade edilmesi alınacak kararları etkileyebilir. Bilginin etkileme düzeyi mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir. Denetçinin, hataların önemlilik düzeyinin mali tablolara yansıyor yansımadığını değerlendirmesi zorunludur (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 23).

**Risklerin Belirlenmesi:** İdare üzerindeki baskılar, personelin deneyimi ve uzmanlığı, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği, organizasyonun istikrarsızlığı üst düzey risklere örnektir. Karmaşık düzenlemeler, ödemelerin mal ve hizmetler karşılığı olmaktan ziyade bildirimler karşılığı olması, normal akış dışındaki işlemler, tahmini işlemler, dönem sonu işlemleri orta ve alt düzey risklere örnek verilebilir (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 23).

**Kanıtların Toplanması:** Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak gerekli kanıtları toplar. Kanıt elde etmek için mali denetimde sıkça kullanılan denetim tekniklerine aşağıda yer verilmiştir (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 23).

**Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun Değerlendirilmesi:** Denetçi, idarenin; nakit sistemi, alacakları, stokları, maddi duran varlıkları, maddi olmayan

duran varlıkları, borçları, öz sermayesi ve gelir tablosunun doğruluğunu önemlilik seviyesi çerçevesinde değerlendirmelidir (Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008, s. 24).

#### **3.3.6.4. Performans Denetimi**

Performans denetimi, kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir. Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

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. Performans denetimi (Pamukkale Üniversitesi, 2011, s. 26);

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.

Performans denetimleri aracılığıyla iç denetçi, kamuda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, kamu hizmetlerinde kalitenin artırılmasına, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, kamu idarelerinin amaçlarına

ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Performans denetiminin kapsamı sürekli genişlemekte, bu üç ana unsura yeni unsurların ilave edilmesiyle içeriği ve işlevleri zenginleşmektedir. Bu gelişme alanlarının başlıcaları çevre, eşitlik ve etikdir. Önemli bir kamu kaynağı olarak algılanan ve küresel kamu malları arasında ilk sırada yer alan çevrenin de, belirli kurallar çerçevesinde ve sürdürülebilir bir yaklaşımla kullanılması gereği, performans denetimlerinde çevrenin ayrı ve önemli bir unsur olarak ele alınmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Eşitlik ilkesi, kamu kaynaklarının kullanımında adil ve tarafsız olmaya ilişkin olup, yönetimin hakkaniyete uygun ve yansız davranmasını, ayırım gözetmeksizin hedef grupların çıktılardan/hizmetlerden eşit şekilde yararlanması ya da bu çıktılardan/hizmetlerden dolayı üretilen faydaya herkesin ulaşmasını hedefler.

Kamu kaynaklarının yönetiminde etik, kişisel davranışlarda doğruluk ve dürüstlük ilkelerine riayet edilmesini ve kamu idarecilerinin görev bilinci ile hareket etmelerini içerir. Performans denetiminin bir unsuru olarak etik ise; yönetim tarafından kamu görevlilerinin kamu fonlarını dürüst biçimde kullanmalarını güvence altına alacak prosedürler oluşturulup oluşturulmadığının ve kamu görevlilerinin göreve bağlılıkları, güvenilirlik ve başarı için motive edilmiş olup olmadıklarının değerlendirilmesini içerir (Pamukkale Üniversitesi, 2011, s. 26-27).

## **4. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMASI**

### **4.1. Uygulama ile İlgili Genel Bilgiler**

#### **4.1.1. Uygulamanın Amacı**

Denetim, kurum içi ve kurum dışı denetim olarak ikiye ayrılır. Dış denetim çeşitli kurumların denetçileri tarafından yapılırken iç denetim kendi personeli tarafından yapılmaktadır. Kâr amacı gütmeyen organizasyonlardan olan üniversitelerde denetimin yapılabilmesi için, bu kuruluşlarda meydana gelen olay ve gelişmelerin bilinmesi gerekmektedir. Üniversitelerde ortaya çıkan risklerden korunulması için, ortaya çıkabilecek riskler için önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak ilerleyip ilerlemediğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu bilgiye ulaşabilmenin en etkili yolu ile üniversitelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasıdır. İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak da etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulması ve işletilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın amacı; tez çalışmasının önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan iç denetim ve iç kontrol sürecinin, uygulamada bir kâr amacı gütmeyen kuruluş olan üniversitelerde nasıl yerine getirildiğinin incelenmesidir.

#### 4.1.2. Uygulamanın Önemi

İç denetim ve iç kontrol, küreselleşme ve yerelleşme ile yetki, görev ve sorumlulukları arttırılan bir kâr amacı gütmeyen organizasyon olan üniversiteler için vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir. Bu bağlamda üniversitelerde; iç denetçileri iç denetim faaliyetlerinden, üst yöneticiler ise malî yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. İç denetim ve iç kontrol uygulamaları faaliyete geçirilmiş ve sistemli bir şekilde raporlama, iyileştirme çalışmalarına başlanmıştır.

Türk kamu mali yönetim sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Üniversitelerin çalışmalarına değer katılması, geliştirilen denetim ilke ve tekniklerinin üniversitelerde etkin uygulanması ile mümkün olacaktır. Üniversite kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik bir iç denetim mekanizmasının kurulması çalışmalarına katkıda bulunulması, bu araştırmanın önemini ortaya çıkarmaktadır.

Bu araştırma üniversitelere, üniversite yönetimine ve bu kurumlardaki iç denetim ve iç kontrol konusundaki sorunlara kalıcı çözümler getirmek isteyen araştırmacılara, yöneticilere, bu konuda çalışma yapacak olan araştırmacılara katkıda bulunacağı için önemlidir. Ayrıca bu araştırma, yeni kamu mali yönetimi kanunu ile getirilen üniversitelerdeki iç kontrol ve iç denetim sisteminin, standartlara uygun şekilde oluşturulması çalışmalarına katkı sağlayacağı için önemlidir.

### **4.1.3. Uygulamanın Kapsamı**

Bu araştırmanın uygulama bölümünde, bir kâr amacı gütmeyen kuruluş olan bir devlet üniversitesi bünyesinde bulunan iç denetim ve iç kontrol bölümünün, üniversite bünyesini nasıl denetlediği, hangi sonuçlara ulaştığı, hangi iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerini uyguladığı detaylarıyla incelenmiştir.

## **4.2. Bir Devlet Üniversitesinde İç Kontrol Uygulaması**

### **4.2.1. İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar**

İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar. Diğer bir ifadeyle üniversite çalışanların tamamı görevleri çerçevesinde iç kontrolden sorumludur. 5018 sayılı Kanun'un 57'nci maddesine göre, yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri alma sorumluluğu, üniversitelerin üst yöneticilerine ve diğer yöneticilerine verilmiştir.

Üst yönetici olan Rektör, iç kontrol sisteminin kurulması, gözetilmesi, işleyişi ve izlenmesinden sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmet birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir. Harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Buna göre birimlerinde iç kontrolü oluşturma, uygulama ve geliştirme sorumluluğu harcama yetkililerine aittir.

Üniversite, mali hizmet birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve gerekli hallerde ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmekten sorumludur. Ayrıca üst yönetimin liderliğinde harcama birimlerindeki

çalışmaları koordine etmek ve danışmanlık yapmak Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın görevleri arasında yer almaktadır.

Muhasebe yetkilileri, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Bu görev ve sorumluluklar doğrultusunda üniversitede iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla üst yönetici yardımcısı başkanlığında, 16 akademik 15 idari birim yöneticileri ve sorumlularının yer aldığı "İç Kontrol Koordinasyon Kurulu" oluşturulmuştur.

Üniversitenin İç Denetim Birimi ise iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlamaktan sorumludur. İç Denetim Birimi, iç kontrol uygulamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyerek yaptığı değerlendirmeler ve önerilerle iç kontrol sisteminin gelişmesine katkı sağlar.

#### **4.2.2. İç Kontrol Süreci**

28 Nisan 2009 tarihinde İç Kontrol Koordinasyon Kurulunun (İKKK) kurulmasıyla başlayan süreç, 25 Haziran 2009 tarihinde İKKK'nun eylem planı oluşturmasına yönelik ilk toplantısı ile resmi bir sürece dönüşmüş ve 29 Temmuz 2009 tarihinde redaksiyon komitesinin son toplantısı ile eylem planı tamamlanarak idareye teslim edilmiştir. 5 Ağustos 2009 tarihinde üst yönetimin oluru ile İç Kontrol Uyum Eylem Planı Maliye Bakanlığı'na sunulmuştur.

İç kontrol eylem planının faaliyetler odaklı olmak üzere bileşenler bazında değerlendirmesi bu başlık altında yapılmaktadır. Öngörülen eylemlerin; tamamlanma takvimi, sorumlu ve ilgili birimleri ve performans göstergelerine göre ayrıntılı bir şekilde değerlendirmesi her bir kontrol bileşenine göre ele alınmıştır. Yapılan tespit ve bulgular aynı zamanda gelecek dönem içinde eylem planı kapsamında

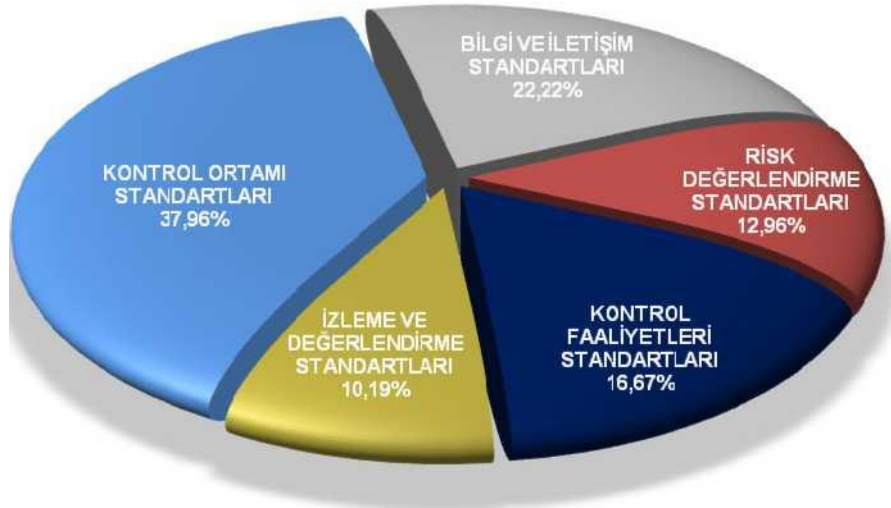


iyileştirilmesi gereken alanlar ve atılacak olan adımlar bir yol haritasının ip uçlarını da vermektedir.

İç kontrol uyum eylem planında 18 standart ve 79 genel şart bulunmaktadır. Üniversite İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planında makul güvencenin sağlanmasına yönelik olarak toplam 108 adet eylem belirlenmiştir.

Eylemin iç kontrol bileşenlerine göre dağılımına bakıldığında;

- Öngörülen eylemlerin % 38'inin kontrol ortamı bileşenine ait olduğu görülmektedir. Toplam 108 eylemin 41 tanesi kontrol ortamı bileşeninde yer almaktadır.
- Kontrol ortamı bileşenini % 22 pay ile bilgi ve iletişim bileşeni izlemektedir.
- Kontrol faaliyetleri % 17 ile üçüncü sırada, risk değerlendirme ise % 13 ile dördüncü sırada yer almıştır.
- İzleme bileşeni ise toplam 11 faaliyet ile % 10 payla beşinci sırada çıkmıştır.

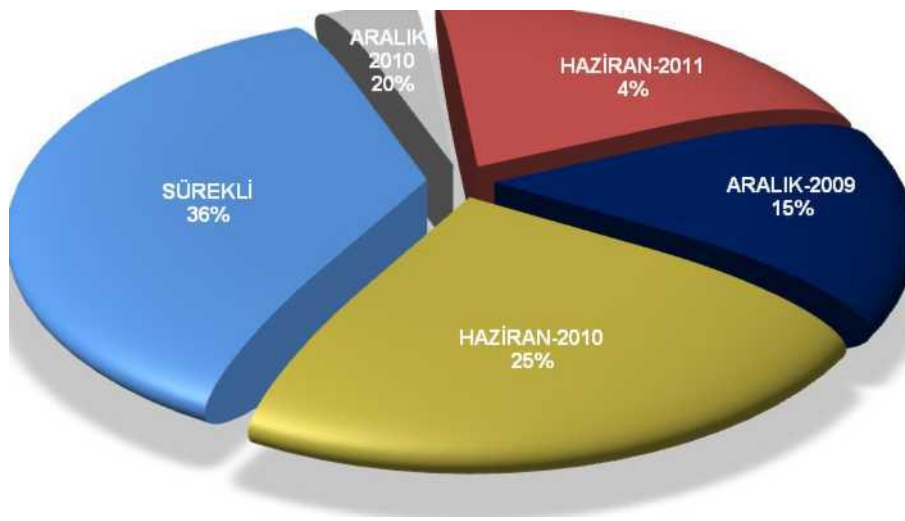


**Şekil 4.1:** Eylemlerin İç Kontrol Bileşenlerine Göre Yüzde Dağılımı

İç kontrol eylem planı kapsamında belirlenen eylemlerin dağılımı 79 genel şartın kontrol bileşenlerine dağılımından farklı bir sıralama göstermemiştir. Bununla birlikte, çalışmanın kapsamı nedeniyle risk değerlendirme ve izleme bileşenleri genel şartın toplam şart içindeki payına göre eylemlerin dağılımında kontrol ortamı ile daha yüksek bir oranda çıkmıştır. Bunun anlamı; İKKK'nun çalışmasında kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izlemenin ortalamaya göre daha fazla eyleme sahip olmasıdır. Ortalamada genel şart başına 1,37 eylem düşerken bu sayı söz konusu üç bileşende 1,57 civarında çıkmaktadır.

Eylemlerin tamamlanma tarihleri izleyen tablolarda verilmektedir. Buna göre eylemlerin % 36'sı sürekli nitelikte çıkmıştır. Başka bir ifadeyle öngörülen eylemlerin en az üçte biri üniversitemiz tarafından devamlı olarak yerine getirilmesi gereken bir nitelik taşımaktadır.

Sürekli nitelikte olan eylemleri % 25 ile Haziran 2010, % 20 ile Aralık 2010 tarihleri izlemiştir. Eylemlerin % 15'nin Aralık 2009'da, kalan % 4'ünün ise Haziran 2011 tarihinde tamamlanması planlanmıştır.



**Şekil 4.2:** Eylemlerin Tamamlanma Tarihlerine Göre Yüzde Dağılımı

İKUEP (İç Kontrol Uyum Eylem Planı) kapsamında öngörülen eylemlerden sorumlu birimlere göre dağılımına baktığımızda, genellikle bir eylemden birden fazla birimin sorumlu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte genel bir değerlendirme olarak üst yönetim ve tüm birimlerin eylemlerin yerine getirilmesinden sorumlu olduğunu söyleyebiliriz.

İç kontrol uyum eylem planı izleyen sayfalarda önce özet bir tablo olarak verilmekte, özet tabloyu bütün bileşenler bazında doldurulan matris tablolar izlemektedir.

**Tablo 4.1: İç Kontrol Uyum Eylem Planı Matrisi**

<b>İç Kontrol Bileşenleri</b>	<b>Standart Kodu</b>	<b>Standart Adı</b>	<b>Genel Şart Sayısı</b>	<b>Belirlenen Eylem Sayısı</b>
Kontrol Ortamı	1	Etik değerler ve dürüstlük	6	14
	2	Misyon, organizasyon yapısı ve değerler	7	7
	3	Personelin yeterliliği ve performansı	8	18
	4	Yetki devri	5	2
Risk Değerlendirme	5	Planlama ve programlama	6	10
	6	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	3	4
Kontrol Faaliyetleri	7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri	4	5
	8	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3	3
	9	Görevler ayrılığı	2	2
	10	Hiyerarşik kontroller	2	2
	11	Faaliyetlerin sürekliliği	3	3
	12	Bilgi sistemleri kontrolleri	3	3
Bilgi ve İletişim	13	Bilgi ve iletişim	7	11
	14	Raporlama	4	2
	15	Kayıt ve dosyalama sistemi	6	8
	16	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	3	3
İzleme	17	İç kontrolün değerlendirilmesi	5	8
	18	İç denetim	2	3
<b>TOPLAM</b>			<b>79</b>	<b>108</b>

#### 4.2.2.1. Kontrol Ortamı Standartları

Üniversite, İKUEP kapsamında belirlenen kontrol ortamı standartları aşağıda maddeleştirilmiştir.

KOS 1. Etik Değerler ve Dürüstlük: Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

KOS 1.1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.

1.1.1. İç kontrol süreçleri ile ilgili personelin seminer ve toplantıları etkin yürütebilmesi için eğiticilerin eğitim seminerine katılması.

1.1.2. Sistemin yaygın olarak tanıtılması için üst yönetimin yöneticileriyle, yöneticilerin de personeli ile sistematik tanıtım semineri ve toplantılarının yapılması.

KOS 1.2. İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdır.

1.2.1. Yöneticilerin personeli ile İKS uygulamalarını paylaşma ve izleme toplantıları yapması.

1.2.2. İyi örneklerin birim yöneticileri arasında yapılan toplantılarda paylaşılması.

KOS 1.3. Etik kuralları bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.

1.3.1. Etik kuralların yazılı onaylanmış kodlar halinde belirlenmesi (idari, akademik) ve broşür halinde basımının yapılarak tüm personele ulaştırılması.

1.3.2. Etik kuralların farkındalığının artırılması amaçlı uygun mekanlarda dikkat çekici sloganlar halinde “etik panoların” oluşturulması.

1.3.3. “Geri Bildirim” kutuları oluşturularak etik kurallara uymaya teşvikin sağlanması.

1.3.4. Mevcut ve yeni alınan personele, yöneticilere etik kuralları da içeren eğitimlerin verilmesi.

KOS 1.4. Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.

1.4.1. Harcamalara, kadro tahsisi, atama ve görev yeri değişikliğine ilişkin faaliyetlerin, maliyetleri/sonuçları ile elektronik ortamda periyodik duyurulması aynı elektronik ortamda eleştirilerin cevaplanması için web sayfasında özel bir link oluşturulması.

KOS 1.5. İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.

1.5.1. Tüm yöneticilere yöneticilik, liderlik, etik yönetim kursları/sertifika programları düzenlenmesi

1.5.2. Personele üst makamlara problemini iletme kolaylığının sağlanması

1.5.3. Dilek ve takdirlerin üst makamca incelenmesi, yanıtların duyurulması ve şikayete ilgili gerekli önlemlerin alınması.

KOS 1.6. İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

1.6.1. Birimlerde bilginin üretim, iletim ve kontrol süreçlerinin tanımlanması

1.6.2. Faaliyet bilgileri ve mali bilgilere ilişkin raporlamanın doğruluğu ve güvenilirliğini temin etmek üzere YBS kurulması

KOS 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler: İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

KOS 2.1. İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

2.1.1. İdare ve akademik birimlerin (alt birimlerin) misyonlarının (paydaşlarının görüş ve beklentilerine uygun olarak) olarak belirlenmesi ve görünür hale getirilmesi (pano, web vb.)

KOS 2.2. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

2.2.1. Birimlerin misyonları ile uyumlu görevlerinin yazılı hale getirilmesi; elektronik ortamda ulaşılır olması.

KOS 2.3. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.

2.3.1. Hizmetlere ilişkin iş ve görev tanımları baz alınarak görev dağılımı çizelgelerinin oluşturulması ve paylaşılması.

KOS 2.4. İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.

2.4.1. Görev dağılımı ile ilişkilendirilmiş işlevsel teşkilat şemalarının birimler tarafından güncellenmesi.

KOS 2.5. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.

2.5.1. Organizasyon yapılarının işlevlere göre güncellenmesi

KOS 2.6. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

2.6.1. İdare ve akademik birimlerde hassas görev prosedürlerinin belirlenmesi ve ilgili personele duyurulması

KOS 2.7. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmaldır.

2.7.1. Görevlerin izlenmesinin kolaylaştırılması için uygun iş takip programı (yazılımı) geliştirilmesi: EDYS'nin bir parçası olarak dikkate alınması.

KOS 3. Personelin Yeterliliği ve Performansı: İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

KOS 3.1. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

3.1.1. PDB'nin insan kaynakları birimi şeklinde görev, yetki ve sorumluluklarının güncellenmesi.

3.1.2. İnsan kaynakları yönetimi ile ilgili değişiklik önerilerinin hazırlanması ve üst yönetime bildirilmesi.

KOS 3.2. İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

3.2.1. Norm kadro çalışmalarının tamamlanması ve sürekliliğin sağlanması.

3.2.2. Her işin gerektirdiği personel nicelik ve nitelikleri ile fiziksel altyapısının belirlenmesi

KOS 3.3. Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.

3.3.1. Mevcut personelin niteliklerinin saptanması

3.3.2. Personele niteliklerine uygun görevlerin verilmesinin sağlanması

KOS 3.4. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.

3.4.1. Her görev için somut ve anlaşılabilir performans kriterleri belirlenmesi



3.4.2. Görevde yükselme yönetmeliğine performansla ilişkin ilkeler eklenmesi önerisinde bulunulması

KOS 3.5. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

3.5.1. Eğitim uzmanlarının istihdam edilmesi

3.5.2. Hizmet içi eğitim gereksinimleri alanlarının saptanması

3.5.3. Hizmet içi eğitim planlarının yapılması

3.5.4. Kurum, birim yöneticilerine, liderlik, yöneticilik, etik eğitimleri yapılması

3.5.5. Hizmet içi eğitim yönergesinin hazırlanması

KOS 3.6. Personelin yeterliliği ve performansı bağılı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.

3.6.1. KOS 3.7.1.'de hazırlanacak olan Yönerge dahilinde; her personelin kendi ve yöneticisi tarafından performans değerlendirmesine tabi tutulması.

KOS 3.7. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.

3.7.1. Performans, ödül ve teşvik yönergesi çıkarılması.

3.7.2. Sosyal ve mali imkanlardan eşit ve sürekli faydalanılabilmesi için yeniden düzenleme yapılması.

3.7.3. Özellikle idari personele sunulan hizmetlerin artırılması yönünde düzenleme yapılarak ilgililere duyurulması.

KOS 3.8. Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

3.8.1. İnsan kaynakları yönetimi yönetmeliğinin çıkarılmasının önerilmesi.

KOS 4. Yetki Devri: İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

KOS 4.1. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

4.1.1. İş akış süreçleri oluşturularak, imza ve onay mercileri ile ilişkilendirilmesi (İ Yazışma Yönergesi ve İmza Yetkileri ve Yetki Devri Yönergesi)

KOS 4.2. Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

4.2.1. Yetki sınırlarını gösteren yetki devir yazıları ile bildirimde bulunulması

KOS 4.3. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

KOS 4.4. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

KOS 4.5. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

#### 4.2.2.2. Risk Değerlendirme Standartları

Üniversite, İKUEP kapsamında belirlenen risk değerlendirme standartları aşağıda maddeleştirilmiştir.

RDS 5. Planlama ve Programlama:İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

RDS 5.1. İdareler misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.

5.1.1. İkinci yılın sonunda stratejik planın güncellenmesine ilişkin çalışma grubunun kurulması.

RDS 5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

5.2.1. Performans programı hazırlanmasına ilişkin kılavuz niteliğinde bir yönergenin hazırlanması.

5.2.2. Performans programına ilişkin hizmet içi eğitim verilmesi.

RDS 5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

5.3.1. Kurum kaynaklarının artırılmasına ilişkin çalışma grubunun oluşturulması.

5.3.2. Hizmet programlarının ve gerekçelerinin oluşturulmasına yönelik kurumsal gözden geçirme çalışmasının yapılması.

RDS 5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

5.4.1. Stratejik planın benimsenmesi için bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi.

5.4.2. Performans programlarının plana uygun olarak hazırlanabilmesi için teknik desteğin verilmesi.

RDS 5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

5.5.1. İdarenin özel hedeflerinin yıllık olarak belirlenmesi.

5.5.2. İdarenin hedefleri hakkında yöneticilerinin bilgilendirilmesi.

RDS 5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

5.6.1. Hedeflerin kurumsal gözden geçirme çalışması çerçevesi içerisinde ele alınması.

RDS 6. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

RDS 6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

6.1.1. Risklerin belirlenmesine ve analizine yönelik standartların hazırlanması, sürdürülebilirliği de dikkate alınarak risklerin belirlenmesi.

6.1.2. Risklerin değerlendirilmesi ve sonuçlarının üst yönetime raporlanması.

RDS 6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

6.2.1. Birimlerde risk analizini yapacak kapasitenin oluşturulması.

RDS 6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planı oluşturulmalıdır.

6.3.1. Çalışma grubunun oluşturulması ve risk eylem planının hazırlanması.

#### **4.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri Standartları**

Üniversite, İKUEP kapsamında belirlenen kontrol faaliyetleri standartları aşağıda maddeleştirilmiştir.

KFS 7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri: İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

KFS 7.1. 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 vb.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

7.1.1. Süreç akış şemaları üzerinde risk analizleri yapılarak riskli alanlara yönelik kontrol prosedürlerinin belirlenmesi ve süreç akış şemalarına eklenmesi.

KFS 7.2. Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

7.2.1. Süreç akış şemalarında, işlem öncesi, süreç ve/veya işlem sonrası kontrolün yapılması için sistematik bir yapının oluşturulması.

KFS 7.3. Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

7.3.1. Varlıkların dönemsel kontrolü ve güvenliğinin sağlanması amacıyla fiili envanterinin çıkarılması.

7.3.2. Taşınmazlar ve peyzaj tasarımları üzerinde proje değişikliği gerektirecek küçük ve büyük onarım için gerekli prosedürlere ilişkin yönergenin çıkarılması.

KFS 7.4. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

7.4.1. Kontrol faaliyetleri belirlenirken fayda-maliyet analizlerinin yapılması.

KFS 8. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi: İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve personelin erişimine sunmalıdır.

KFS 8.1. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

8.1.1. Faaliyet ve işlemlere ilişkin prosedürlerin yazılı hale getirilmesi.

KFS 8.2. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet ve mali karar ve işlemin başlanması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

8.2.1. Faaliyet ve işlemlerin başlangıcı, uygulanması, sonuçlandırılması, sonuçların raporlanması aşamalarının geliştirilmesine yönelik çalışmalarda bulunulması.

KFS 8.3. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

8.3.1. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmasının sağlanması.

KFS 9. Görevler Ayrılığı: Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılmalıdır.

KFS 9.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

9.1.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin ayrı kişilerde olmasına yönelik uygulamada sürekliliğin sağlanması.

KFS 9.2. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

9.2.1. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı durumlara yönelik risklerin tanımlanması ve gerekli önlemlerin alınması.

KFS 10. Hiyerarşik Kontroller: Yöneticiler iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

KFS 10.1. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

10.1.1. Hiyerarşik kontrollerin yapılması ve mevzuattaki düzenlemelerin izlenmesi.

KFS 10.2. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

10.2.1. Yöneticiler tarafından personelin iş ve işlemlerinin düzenli izlenmesi ve tüm prosedürlerin yazılı hale getirilmesi.

KFS 11. Faaliyetlerin Sürekliliği: İdareler, faaliyetlerini sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

KFS 11.1. 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.

11.1.1. Hangi faaliyetlerden kimlerin sorumlu olduğunun, kişilerin görev yerlerinde olmadıkları zamanlarda kimlerin bu faaliyetlerden sorumlu olacağını yazılı olarak belirlenmesi ve görev tanımları ile birlikte personele duyurulması.

KFS 11.2. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

KFS 11.3. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlanması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

11.3.1. Görevden ayrılan kişilerin, sorumluluğundaki işlemleri detaylı bir şekilde belirteceği standart bir form oluşturulması.

11.3.2. Görevden ayrılan kişiler tarafından doldurulacak formun birim yöneticisine incelenmesi ve onaylanması.

KFS 12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri: İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

KFS 12.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

12.1.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak hiyerarşik kontrole elverişli yetkilendirmeleri içeren kapsamlı bir yönergenin oluşturulması.

KFS 12.2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.



12.2.1. Veri ve bilgi girişi, erişim yetkilendirme süreçlerinin gözden geçirilerek geliştirilmesi.

KFS 12.3. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

12.3.1. Bilişim yönetişimi prosedürlerinin geliştirilmesi.

#### **4.2.2.4. Bilgi ve İletişim Standartları**

Üniversite, İKUEP kapsamında belirlenen bilgi ve iletişim standartları aşağıda maddeleştirilmiştir.

BİS 13. Bilgi ve İletişim: İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performanslarının izlenebilmesi, karar aşma süreçlerinin sağlıklı bir Şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

BİS 13.1. İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.

13.1.1. İnsan kaynakları bilgi sisteminin kurulması.

13.1.2. Var olan formların geliştirilmesi ve çeşitli alanlarda web ortamında yeni formların düzenlenmesi.

13.1.3. İ yazışma yönergesi ve imza yetkileri ve yetki devri yönergesinin hazırlanarak uygulamaya konulması ve bu konuda gerekli eğitimin verilmesi.

BİS 13.2. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.

13.2.1. Öğrenci bilgi sisteminde var olan yetkilerin kullanılabilirliğinin sağlanarak işlerliğinin geliştirilmesi.

13.2.2. Yönetici ve personelin görevlerini yerine getirebilmeleri için gereksinim duydukları her türlü mevzuat ile iş, işlem, yönerge ve talimatların kategorize edilerek web üzerinden erişilebilir hale getirebilecek bir sistem kurulması.

BİS 13.3. Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.

13.3.1. Bilgi kayıt sistemleri ve yetkilendirmelerin incelenerek raporlanması.

BİS 13.4. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.

13.4.1. Birim personellerinin çalışma alanları doğrultusunda performans bütçe uygulamaları ve kaynak kullanımı konusunda hizmet içi eğitim programlarının hazırlanması ve uygulamaya konulması.

13.4.2. Performans programı, bütçe uygulamaları ve kaynak kullanımı konusunda yöneticiler ve ilgili personelin belirli aralıklarla bilgilendirilmesi.

BİS 13.5. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

13.5.1. Yönetim bilgi sisteminin oluşturulabilmesi için gerekli danışmanlık hizmetinin alınması ve ortaya çıkacak raporun değerlendirilerek uygulanması.

BİS 13.6. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

13.6.1. Stratejik planda yer alan amaç, hedef ve faaliyetlerin içselleştirilmesi için bilgilendirme toplantılarının yapılması.

BİS 13.7. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

13.7.1. Personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebileceği bir elektronik ve/veya geleneksel iletişim mekanizmasının oluşturulması.

BİS 14. Raporlama: İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

BİS 14.1. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.

BİS 14.2. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.

BİS 14.3. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

14.3.1. Bütün birimlerin faaliyet raporlarına gereken önemi vermeleri konusunda kurum kültürünün oluşturulması amacıyla eğitim programlarının düzenlenmesi.

BİS 14.4. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleri ile ilgili gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

14.4.1. Birimlerin faaliyet ve performanslarını göstermek için hazırlanan raporların eksiksiz, etkin ve standartlara uygun oluşturulması için gerekli yönergenin hazırlanması.

BİS 15. Kayıt ve Dosyalama Sistemi: İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

BİS 15.1. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.

15.1.1. İş analizlerine uygun standart formların oluşturulması.

15.1.2. BEYAS projesinin tamamlanarak EDYS analizinin yapılması.

BİS 15.2. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.

15.2.1. EDYS'nin kurulması ve gerekli eğitimlerin verilmesi.

BİS 15.3. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.

15.3.1. Kayıtların tutulduğu fiziksel arşiv mekanlarının standartlara uygun hale getirilerek, yetkisiz erişimlerin engellenmesi.

15.3.2. Yetkilerin yönetim tarafından belirlenmesi ve bu yetkilerin EDYS'de tanımlanması.

BİS 15.4. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

15.4.1. Standartlara uygun olarak hazırlanan dosyalama sisteminin uygulamaya konulması ve kullanım için gerekli eğitimlerin verilmesi.

BİS 15.5. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

15.5.1. Arşiv sisteminin uygulanabilmesi için gerekli mekanların tahsisi ve düzenlenmesi.

BİS 15.6. İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

15.6.1. EDYS'nin uygulamaya konulması.

BİS 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi: İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

BİS 16.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

16.1.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin geliştirilmesi.

BİS 16.2. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.

16.2.1. Bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların değerlendirilmesi ve sonuçlarının duyurulması.

BİS 16.3. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayrımcı bir muamele yapılmamalıdır.

16.3.1. Haksız ve ayrımcı bir muamele yapılmaması.

#### **4.2.2.5. İzleme Standartları**

Üniversite, İKUEP kapsamında belirlenen izleme standartları aşağıda maddeleştirilmiştir.

İS 17. İç kontrolün değerlendirilmesi: İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

İS 17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

17.1.1. İKKK görev ve çalışma alanlarının yönerge ile düzenlenmesi.

17.1.2. İKKK periyodik toplantılarının yapılması.

17.1.3. İKS değerlendirme anketi yapılması.

İS 17.2. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

17.2.1. İKKK tarafından İKS've yönelik saptanmış -varsa- eksikliklerin ve/veya hataların üst yönetime raporlanması.

İS 17.3. İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

17.3.1. Birimlerce, İKKK tarafından belirlenen standartlarda, değerlendirme raporları hazırlanması ve İKKK'na sunulması.

17.3.2. Raporların İç Kontrol Koordinasyon Kurulu gündeminde değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının üst yönetime rapor edilmesi.

İS 17.4. İç kontrolün değerlendirilmesinde yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

17.4.1. İKKK toplantılarında İKS'nin değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlere ilişkin eylem planı hazırlanması.

İS 18. İç denetim: İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

İS 18.1. İç denetim faaliyeti, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.

18.1.1. İç denetim faaliyetinin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlarda yürütülmesi.

18.1.2. İç ve dış denetim sonuçlarının kurumsal raporlama standartlarının belirlenmesi

İS 18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

18.2.1. Önlemleri içeren eylem planının oluşturulması.

#### 4.2.4. Geleceğe Yönelik İç Kontrol Yol Haritası

İç kontrol uyum eylem planı üst yönetim ve tüm çalışanların sahiplenmesi ile etkin bir şekilde kurumsal düzeyde hayata geçecektir. Makul bir güvenceyi sağlamaya yönelik olarak her bir bileşende planlanan faaliyet ve projelerin bu süreç içinde iyi programlanarak uygulamaya konması beklenen çıktılarının/sonuçlarının etkinliğinin de artmasına yol açacaktır.

İç kontrol uyum eylem planı bir kere hazırlandıktan sonra değişmez bir tematik plan niteliğinde değildir. Planda öngörülen eylem ve çıktıların revize edilmesi temel ilkeler korunduğu sürece süreç içinde her zaman mümkündür. Ayrıca öğrenme ve geçiş sürecinde eylem planını revize etmek kaçınılmaz bir durum olarak da görülmelidir.

Üniversite; uzun, yorucu ama keyifli bir çalışma sonucunda kendi mutfağında hazırladığı bu ürünün uygulamada kendisinden beklenen sonuçları sağlaması için etkin bir izleme ve değerlendirme süreci tasarlanmıştır.

Makul bir güvencenin sağlanmasında üniversite birimlerinde görev alan üst yöneticiler, uygulama sürecinde öngörülen faaliyetlerin kendi sorumluluk alanlarında yerine getirilmesinde sorumlu kişiler olacaktır.

İç kontrol uyum eylem planımızın bundan sonra etkin bir şekilde üniversite kurumsal kültürü içinde hayata geçirilmesi süreci aşağıdaki şekilde planlanmıştır:

- İKKK çalışma esas ve usullerine ilişkin olarak hazırlanan taslak yönerge en kısa zamanda yayınlanacaktır. Bu şekilde bir danışma ve rehberlik kurulu olan İKKK'nın süreç içindeki rol ve sorumluluğu açık hale getirilmiş olacaktır.

- Kurumsal Gelişim Koordinatörlüğü üst yönetim adına çalışmaların yürütülmesinde Strateji Geliştirme Dairesi ile işbirliği içinde çalışacaktır. Bu kapsamda sürecin etkin yönetimi amacıyla kurumsal bilgilendirmenin, farkındalığın artırılması amacıyla çeşitli düzeylerde eğitimler verilecek ve toplantılar düzenlenecektir.
- Kurulun çalışmalarındaki etkinliği artırmak ve birçok birimi içeren eylemlerin koordinasyonunu ve birimler arası işbirliğini güçlendirmek amacıyla teknik destek verecek olan Destek Çalışma Grupları oluşturulacaktır.
- Bu kapsamda geçen yılsonunda çalışmalarına başlayan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı personelinden oluşan ve her bir bileşen için kurulan beş çalışma grubu eylemlerden sorumlu birimlerden koordinasyonu sağlayacak uzman/yetkili personelin katılımıyla güçlendirilecektir.
- Her bir bileşen bazında oluşturulan bu çalışma gruplarına katılan birim temsilcileri aynı zamanda kendi birimleriyle ilgili eylemlerin koordinasyonu sorumluluğunu da birim yöneticileri adına üstlenmiş olacaktır.
- Çalışma grupları her altı aylık dönemde sorumlu oldukları bileşenle ilgili bir İzleme Raporu hazırlayacak ve bunu İKKK'ya sunacaktır. İKKK yaptığı toplantılar sonrasında hazırlanan izleme raporlarını, Uyum Eylem Planı çerçevesinde değerlendirdikten sonra üst yönetime bilgilendirme amacıyla sunacaktır.
- İKKK ve SGB her yılsonunda izleyen yılın Ocak ayı içinde yıllık olarak İç Kontrol Uyum Eylem Planı İlerleme Raporunu hazırlayarak İKKK'ya sunacaktır.



### 4.3. Bir Devlet Üniversitesinde İç Denetim Uygulaması

#### 4.3.1. İç Denetim Bulguları

**T.C.**  
**ABC ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ**  
**İç Denetim Birimi Başkanlığı**

**Sayı:** 1032/43

**Konu:** İç Denetim Bulguları

**PERSONEL DAİRESİ BAŞKANLIĞINA**

**İlgi:** 09.02.2010 tarih ve 27625 sayılı iç denetim bildirim yazısı

2010 yılında İç Denetim Programında yer alan ve ilgi yazı ile bildirilen, memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler denetimi tamamlanmıştır.

Denetim sırasında tespit edilen hususlar bulgu formlarında işlenmiş olup, kapanış toplantısında görüşülmek üzere Ek-1’de sunulmaktadır.

Bilgilerini ve gereğini rica ederim.

Adı SOYADI  
İç Denetçi

**Ekler :**

**Ek 1-A:** Bulgu Formu 1

**Ek 1-B:** Bulgu Formu 2

**Ek 1-C:** Bulgu Formu 3

## Ek 1-A

### BULGU FORMU 1

<b>Denetlenen Birim:</b>	Personel Dairesi Başkanlığı
<b>Denetim Konusu ve Dönemi:</b>	Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler
<b>Denetim Numarası:</b>	2010/7
<b>Bulgunun Konusu:</b>	Personel ihtiyaçlarının sağlıklı belirlenmemesi ve belirlenen dönemlerde gönderilmemesi

#### I. Tespit

1. Rektörlük imzasıyla rektörlüğümüz tüm birimlerine dağıtımli olarak gönderilen 09.02.2010 tarih, 27500 sayılı yazı ile birimlerin personel ihtiyacına yönelik taleplerini yılın sadece Ocak ve Nisan aylarında bildirmeleri istenmesine rağmen birimlerden belirtilen dönem dışında da personel ihtiyacının giderilmesine yönelik talepleri konu alan yazıların gönderilmeye devam ettiği,
2. Diğer birimlerin personel taleplerinin rektörlük veya merkezdeki ilgili birim kanalıyla veya yapılan denetimler sonucunda Teftiş Kurulu Başkanlığı kanalıyla, merkez teşkilatının ihtiyaçlarının da yine Rektörlüğümüz merkez teşkilatı birimleri kanalıyla ya da denetime tabi tutulmuş ise Teftiş Kurulu Başkanlığı kanalıyla olmak üzere çeşitli şekillerde Personel Dairesi Başkanlığına intikal ettiği,
3. Personel talebinde bulunan birimlerce personel ihtiyaçlarının genel olarak sağlıklı bir şekilde tespit edilmediği ve özellikle sözleşmeli personel taleplerinin bilinçli ve usulüne uygun olarak yapılmadığı, sözleşmeli personel talep edilirken kullanılan matbu formun birimlerce gereği gibi doldurulmadan ve bazı bölümlerinin boş bırakılarak gönderildiği ve böylesi durumlarda

Personel Dairesi Başkanlığı personeli tarafından şifahi yönlendirmelerle gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlandığı, birimler tarafından talep edilen personel sayısındaki yüksek düzeye rağmen bu ihtiyaçların tamamının karşılanma potansiyelinin Bütçe Kanunundan kaynaklanan nedenlerle sınırlı olduğu, ancak personel ihtiyacının etkili bir şekilde karşılanabilmesi için birimlerden gelen talepler arasında acil ve öncelikli ihtiyaçların tespit edilmesi hususunda herhangi bir çalışma yapılmadığı; ayrıca birimlerden gelen ve personel ihtiyacını konu alan yazıların bazılarında taleplerin unvan ve sayı olarak net bir şekilde ortaya konulmadığı, tespit edilmiştir.

## **II. Riskler ve Etkileri**

1. Personel taleplerinin yılın her döneminde gelmesi durumunda personel ihtiyacını gidermeye yönelik insan kaynakları planlamasının etkili bir şekilde yerine getirilememesi,
2. Personel ihtiyacını konu alan talep yazılarının sadece merkezi birimlerden değil fakat farklı kanallarla da Personel Dairesi Başkanlığına gelmesi halinde, ihtiyacın söz konusu olduğu aynı birimle ilgili taleplerin mükerrer yapılması,
3. Birimler tarafından talep edilen personel sayısındaki yüksek düzeye rağmen bu ihtiyaçların tamamının karşılanma potansiyeli Bütçe Kanunundan dolayı sınırlı olduğu dikkate alındığında, ihtiyaçlar arasında önem ve öncelik açısından herhangi bir belirleme yapılmaması durumunda sınırlı beşeri imkanların etkili ve verimli ölçüde değerlendirilememesi, riskleri ile karşı karşıya kalınacaktır.

## **III. Kriterler**

İdareler, beşeri kaynaklar da dahil olmak üzere her türlü kaynak ihtiyacını zamanında ve sağlıklı bir şekilde tespit etmek, söz konusu sınırlı kamu kaynaklarının

ihtiyaçlar bazında dağılımında etkinliği ve verimliliği sağlayacak ölçüde hareket etmek ve buna yönelik gerekli her türlü tedbiri almak durumundadır.

#### **IV. Öneriler**

1. Birimlerin her türlü personel ihtiyacını, rektörlük imzasıyla rektörlüğümüz tüm birimlerine dağıtımli olarak gönderilen 09.02.2010 tarih, 27500 sayılı yazı doğrultusunda yılın sadece Ocak ve Nisan aylarında bildirmeleri, aksi halde ihtiyaçların hiçbir şekilde dikkate alınmayacağı yönünde tekrar bilgilendirilmeleri, ayrıca her talep döneminde bir önceki dönemde karşılanmış personel ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle personel talebine yönelik son durumun revize edilerek gönderilmesinin sağlanması,
2. Birimlerin ihtiyaçlarının sağlıklı tespit edilebilmesi ve doğru bir şekilde bildirilmesi, dolayısıyla da ihtiyaçların etkili karşılanabilmesi amacıyla;
  - 2.1. Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemleri ile ilgili olarak, Personel Dairesi Başkanlığınca merkez ve diğer birimlerinin ilgili personeline belli periyotlarla eğitim verilmesi,
  - 2.2. Birimler tarafından personel ihtiyaç bildiriminde kullanılmak üzere, asgari olarak atama yapılacak kadro unvanı ve sayısı, aranılan şartlar, gerekçe, çalıştırılacağı alan, ihtiyaçların öncelik sıralaması vb. bilgilerin yer aldığı standart bir form geliştirilmesi; sözleşmeli personel ihtiyaçlarının bildirilmesinde kullanılan formun nasıl doldurulacağı hususunda açıklayıcı ve yol gösterici bir metnin hazırlanması,
  - 2.3. Konu ile ilgili mevzuat da dikkate alınmak suretiyle “memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntem, usul ve esaslarını” konu alan bir rehberin

hazırlanması; 2.2 maddede bahsi geçen formların da rehberde yer almasının sağlanması; rehberin, eğitimler sürecinde elde edilen tecrübeler ışığında gözden geçirilmesi, geliştirilmesi ve gerekirse güncellenmesi çalışmalarının da düzenli olarak yapılması,

2.4. Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının Personel Dairesi Başkanlığına bildirilmesinde kullanılacak formların, formların doldurulmasına ilişkin açıklamaların ve hazırlanacak rehberin Personel Dairesi Başkanlığı internet sayfasında yer almasının sağlanması,

2.5. Rektörlüğümüz merkez ve diğer birimlerinin personel ihtiyacını öncelik sıralamasına tabi tutarak belirlemeleri, mevcut şartlar altında sınırlı beşeri kaynaklarla her personel talebinin karşılanması imkan ve ihtimal dahilinde bulunmadığından, söz konusu sıralama yapılırken unvan bazında görev yapmakta olan tüm personelin iş yükü (örneğin kişi başına düşen görev sayısı, işleme konmayı bekleyen iş sırası vb. gibi) analizinin yapılarak ihtiyaç gerekçesinde bu hususa yer verilmesi ve bu çerçevede yapılacak nihai değerlendirmelerin tek elden yani sadece en üst birim tarafından Personel Dairesi Başkanlığına gönderilmesi, önerilir.

**Ek 1-B**  
**BULGU FORMU 2**

<b>Denetlenen Birim:</b>	Personel Dairesi Başkanlığı
<b>Denetim Konusu ve Dönemi:</b>	Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler
<b>Denetim Numarası:</b>	2010/7
<b>Bulgunun Konusu:</b>	Personel ihtiyacına konu taleplerin kayıt altına alınmaması, yer değiştirme yönetmeliğinin bulunmaması, insan kaynakları sisteminde bazı eksiklik ve aksaklıkların bulunması

**I. Tespit**

1. Birimlerden personel ihtiyacına yönelik talepleri içeren yazıların tutulduğu dosyaların düzenli olmadığı ve atanma sürecinde farklı şubeleri ilgilendiren talep yazılarının karışık bir şekilde muhafaza edildiği, bununla birlikte birimlerin personel ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik taleplerin toplu bir şekilde görülebilmesine imkan tanıyacak kayıt sisteminin bulunmadığı,
2. Personel Dairesi Başkanlığınca birimlerin personel ihtiyaçları değerlendirilirken talep edilen unvanlara ilişkin mevcut dolu ve boş kadro durumlarının dikkate alındığı, bu kapsamda boş kadro olmasına rağmen daha önce hiç atama yapılmamış veya ihtiyaç duyulan unvan itibariyle az personel bulunan birimlere öncelik verilmeye çalışıldığı, bu aşamada teftiş raporları ile tespit edilmiş personel ihtiyaçlarının da dikkate alındığı,
3. Rektörlüğümüz personelinin yer değiştirme usul ve esaslarını ortaya koyan bir düzenleme bulunmadığından sık sık yer değiştirme işlemlerinin söz konusu olduğu, dolayısıyla bu durumun personel ihtiyaçlarının etkili bir şekilde karşılanmasını olumsuz yönde etkilediği,
4. Personel Dairesi Başkanlığının personel atama ve terfi gibi tüm işlerini insan kaynakları sistemi üzerinden gerçekleştirdiği, ancak sistemin genel olarak pek

çok ihtiyaca cevap verebilecek durumda bulunmasına rağmen zaman zaman kilitlenmesi, bazı verilere ilişkin dökümleri almaya yönelik özelliğinin bulunmaması (örn. yapılan atamalara ilişkin onayların dökümünün alınmaması) gibi yönleri dolayısıyla sıkıntılar yaşanabildiği, tespit edilmiştir.

## **II. Riskler ve Etkileri**

1. Birimlerden gelen personel ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik taleplerin ayrıntılarıyla birlikte düzenli şekilde kayıt altına alınmaması dolayısıyla da tüm taleplerin birlikte dikkate alınmaması, ayrıca birimlerin personel ihtiyaçlarının karşılanması aşamasında ihtiyaçların önem ve önceliği dikkate alınmaksızın sadece dolu-boş kadro durumları göz önüne alınarak hareket edilmesi hallerinde sınırlı beşeri kaynakların optimum seviyede değerlendirilememesi riski,
2. Personelin yer değiştirme usul ve esaslarının belirlenmemesi dolayısıyla personel hareketliliğinin önüne geçilememesi ve kişilerden beklenen verimin alınmaması, ayrıca yer değiştirme sürecinde alınan harcırahlar nedeniyle de kamu kaynağının israf edilmesi riski,
3. Her türlü işlemin gerçekleştirildiği insan kaynakları sisteminin sorunsuz çalışmaması ve ihtiyaçlara tam karşılık veremeyecek düzeyde olmaması halinde işlerin aksaması hatta kilitlenmesi riski ile karşı karşıya kalınabilecektir.

## **III. Kriterler**

İdareler, beşeri kaynaklar da dahil olmak üzere her türlü kaynak ihtiyacını zamanında ve sağlıklı bir şekilde tespit etmek, sınırlı kamu kaynaklarının ihtiyaçlar

bazında dağılımında etkinliği ve verimliliği sağlayacak ölçüde hareket etmek ve buna yönelik gerekli her türlü tedbiri almak durumundadır.

Kamu iç kontrol standartları tebliğinde yer alan standartlardan birisi de “3.1. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.” Şeklinde dir. Personel Dairesi Başkanlığı, bu standardın gereğini yerine getirmekle sorumlu birimdir. Bu çerçevede eylem planında “Hizmet alanlarına ve hizmet türlerine göre ihtiyaç duyulan nitelikte personelin tespitinin yapılarak bu niteliklere uygun kadroların oluşturulacağı ve Avrupa Birliği süreci göz önüne alınarak İdarenin amaçlarını gerçekleştirecek doğrultuda mesleki ve teknik personel ihtiyacının planlanacağı” ifade edilmektedir.

Ayrıca Rektörlüğümüz Stratejik Planında yer alan stratejik hedeflerden birisi de “Rektörlük misyon ve vizyonunu gerçekleştirmeye yönelik kurumsal yapı güçlendirilerek çağdaş ve etkin bir insan kaynakları planlaması çerçevesinde personel motivasyonu ve verimliliği arttırılacaktır” şeklindedir.

#### **IV. Öneriler**

1. Birimlerden gelen personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında unvan ve sayı olarak, ayrıca söz konusu personel taleplerini işleme alacak olan şube ayrımı da dikkate alınmak suretiyle elektronik ortamda kayıt altına alınması ve birimlerin karşılanan personel ihtiyaçlarının da yine aynı sistem üzerinden takibinin yapılarak personel planlamasında kullanılacak şekilde güncel bilgilerin elektronik ortamda hazır bulundurulması,
2. Personel Dairesi Başkanlığınca personel temin edilmesi ve birimlere yerleştirilmesi aşamasında, personel talep eden birimler tarafından 1 no’lu bulgu formu / 3 no’lu öneri çerçevesinde hazırlanmış olan personel ihtiyaç analizleri dikkate alınarak hareket edilmesi,



3. Kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak, gereksiz ve aşırı personel hareketliliğinin önüne geçilmesini mümkün kılmak, personelin yer değiştirme iş ve işlemlerini hizmetin gereklerine uygun, dengeli ve objektif kurallara bağlamak amacıyla “Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik” dikkate alınarak Rektörlüğümüz özel yönetmeliğinin ivedilikle hazırlanarak yürürlüğe konulması,
4. Kullanılmakta olan insan kaynakları sisteminin genel olarak ihtiyacı karşılar nitelikte olduğu dikkate alındığında, hâlihazırda sorun teşkil eden yönleri ile ele alınarak ihtiyacı tam karşılayacak düzeye getirilmesi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığı ile irtibata geçilmesi, önerilir.

## Ek 1-C

### BULGU FORMU 3

<b>Denetlenen Birim:</b>	Personel Dairesi Başkanlığı
<b>Denetim Konusu ve Dönemi:</b>	Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler
<b>Denetim Numarası:</b>	2010/7
<b>Bulgunun Konusu:</b>	İç kontrol sisteminin standartlara uygun hale getirilmemiş olması

#### I. Tespit

1. Personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgelerinin yazılı olarak hazırlanmadığı,
2. Personelin eğitim ihtiyacını belirlemeye ve gidermeye yönelik rutin çalışmaların yapılmadığı,
3. İş akış süreçlerinde görev alan personele ilişkin imza ve onay mercilerinin yazılı olarak belirlenmediği,
4. Yürütülen faaliyetlerle ilgili yazılı prosedürlerin oluşturulmadığı,
5. Rektörlüğün personel ihtiyacı olduğu, ancak çalışma mekanları yetersiz olduğundan yeni personel alınamadığı,
6. Arşiv ile ilgili ciddi yer sıkıntısı olduğu, bu nedenle personel odaları ve koridorlara yerleştirilen raflı dolaplar ile ihtiyaçların karşılanmaya çalışıldığı, ancak her ne kadar dolaplar kilit sistemine sahip olsa da bazı dolapların anahtarlarının dolapların üzerinde bırakıldığı, dolayısıyla bu durumun arşiv evrakının güvenliği açısından sorunlara neden olabileceği, ayrıca arşivdeki bazı dosyaların “Saklama Süreli Standart Dosya Planı”na uygun olarak düzenlenmediği,

7. Rektörlük faaliyet raporunda Personel Dairesi Başkanlığı faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmediği,
8. Kamu iç kontrol standartları eylem planı takvime bağlanmış ve 2011 yılı sonuna kadar tamamlanması öngörülmüş olmakla birlikte Personel Dairesi Başkanlığı nezdinde söz konusu çalışmalara henüz başlanmadığı, tespit edilmiştir.

## **II. Riskler ve Etkileri**

Sorunsuz işleyen bir iç kontrol sisteminin eksikliği durumunda, beşeri sermaye olarak adlandırabileceğimiz insan kaynakları başta olmak üzere tüm kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılamaması, idarenin varoluş gerekçesini oluşturan misyonunu yerine getirememesi, hedeflediği, varmak istediği noktayı ifade eden vizyonuna ulaşamaması riskinin ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

## **III. Kriterler**

### Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik

25.03.2005 tarih ve 25766 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2005/7 sayılı “Standart Dosya Planı” konulu Başbakanlık Genelgesi

Rektörlüğümüz Strateji Geliştirme Başkanlığının 25.12.2009 tarih, 2009/8 sayılı “Saklama Süreli Standart Dosya Planı” konulu Genelgesi,

### Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

1. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

2. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılımı çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.
3. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.
4. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.
5. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.
6. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.
7. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.
8. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
9. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.
10. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.
11. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.
12. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.
13. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

14. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.
15. İdarenin ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır, şeklindedir.

#### **IV. Öneriler**

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere 5 ana unsuruna ilişkin tüm standartların ilgili tebliğ ve üst yönetici tarafından onaylanan iç kontrol standartları eylem planı doğrultusunda kurulmasına katkı sağlamak ve idarenin faaliyetlerini icra aşamasında karşı karşıya kaldığı sıkıntıları aşabilmesine destek olması bakımından;

1. Rektörlükte görev yapmakta olan tüm personel ile ilgili görev, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak tanımlanması,
2. Rektörlükte görev yapan personelin eğitim ihtiyacına yönelik tespitlerin muntazaman yapılması ve ihtiyacın en verimli şekilde giderilebilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınması; ayrıca personelin almış olduğu eğitimlerin insan kaynakları sistemi üzerinden kayıt altına alınması,
3. Faaliyetlerin yürütülmesinde, her aşamasındaki imza ve onay mercilerinin yazılı olarak belirlenmesi ve hazırlanacak iş akış süreçlerinde gösterilmesi,
4. Yürütülen her işlem türü ile ilgili olarak detaylı yazılı prosedürlerin / iş akış süreçlerinin hazırlanması,
5. Birim olarak yaklaşık olarak 410 Rektörlük personelinin iş ve işlemlerini yürüten Personel Dairesi Başkanlığına ayrılmış olan çalışma alanının faaliyetlerin etkili ve yeterli sayıda personel tarafından yürütülebilmesi açısından genişletilmesi ve bu amaçla İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı

nezdinde gerekli girişimlerde bulunulması, yer sorununun çözümünü müteakiben yeniden personel planlaması yapılarak ihtiyacın giderilmesi yönünde gerekli işlemlerin başlatılması,

6. 5 no'lu öneri kapsamında aynı zamanda birim arşivi için de gerekli yer planlamasının yapılması, hâlihazırda kullanılmakta olan arşiv dolaplarının güvenliği sağlayacak şekilde sürekli olarak kilitli tutulması,
7. Gerek etkili bir yönetim için ihtiyaç duyulan bilginin zamanında teminini, gerekse kişilerin bilgi edinme hakkı doğrultusunda talep edebileceği her türlü bilgi ve belgeye anında erişimini ve paylaşımını mümkün ve kolay kılmak, ayrıca bilginin kayıtlı bulunduğu ortamların teşekkülü safhasında gerekli disiplini sağlamak amacıyla evrak dosyalama ve arşiv sisteminin bu konuda belirlenmiş mevzuat ve standartlara uyumlu olacak şekilde düzenlenmesi,
8. Rektörlüğümüz faaliyet raporlarında Personel Dairesi Başkanlığı faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmesinin sağlanması,
9. Eylem planına bağlanan kamu iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara ivedilikle başlanarak plan takviminin öngördüğü şekilde sonuçlandırılması, önerilir.

#### 4.3.2. Taslak İç Denetim Raporu

### ABC ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ

#### İç Denetim Birimi Başkanlığı

**Sayı:** 1032/45

**Konu:** Taslak İç Denetim Raporu

#### PERSONEL DAİRESİ BAŞKANLIĞI'NA

**İlgi:** a) 09.02.2010 tarih ve 27625 sayılı iç denetim bildirim yazısı  
b) İç denetçiliğimizin 20.07.2010 tarih ve 1032/43 sayılı yazısı

2010 yılında İç Denetim Programı çerçevesinde memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemlerin denetimi sonrasında hazırlanan Taslak İç Denetim Raporu yazımız Ek 2'dedir.

Söz konusu Taslak Denetim Raporunun "Denetim Bulguları" kısmında yer alan ve ilgi (b) yazımız ekinde biriminize gönderilen bulgu formlarında nedenleri, riskleri ve etkileri de belirtilmek suretiyle detaylı olarak açıklanan tespit ve önerilere ilişkin görüşlerinizin ve yerine getirilmesi istenen hususlarla ilgili olarak hazırlanacak eylem planının, öngörülen sonuçlandırma süreleri de belirtilmek suretiyle, 5 gün içerisinde aşağıdaki adrese gönderilmesi gerekmektedir.

Bilgilerini ve gereğini rica ederim.

Adı SOYADI  
İç Denetçi

**Ekler** :  
**Ek 2.** Taslak İç Denetim Raporu

## Ek 2

### TASLAK İÇ DENETİM RAPORU

#### I. Genel Bilgiler

**A. Hukuki Dayanak:** İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40'ncı maddesi, Rektörlük İç Denetim Birimi Başkanlığı Yönergesinin 26'ncı maddesi ile 2008-2010 Kamu İç Denetim Stratejisi Belgesi uyarınca, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi esas alınarak hazırlanan ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe giren 2010 yılı İç Denetim Programı gereği bu denetim gerçekleştirilmiştir.

**B. Denetim Konusu:** Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler

**C. Denetim Kapsamı ve Dönemi:** Ocak 2008 – Nisan 2010 döneminde memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik iş ve işlemler denetimin kapsamını oluşturmaktadır.

**D. Denetim Amacı:** Personel Dairesi Başkanlığında memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının karşılanmasına yönelik iş ve işlemlerin yürütülmesi sırasında söz konusu olabilecek risklere ilişkin kontrollerin ve iç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iyileştirmeye dönük önerilerin geliştirilmesi bu denetimin amacını oluşturmaktadır.

**E. Denetim Türü:** Sistem denetimi

**F. Denetim Yöntemi:** Denetim risk odaklı olarak planlanmış ve gerçekleştirilmiştir.



## **II. Denetim Alanını Düzenleyen Mevzuat**

Denetim alanını düzenleyen başlıca mevzuat aşağıda belirtilmektedir:

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 190 sayılı Genel Kadro Usulü ve Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- Kadro İhdası, Serbest Bırakma, Kadro Değişikliği ile Kadroların Kullanım Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik
- 06.06.2008 tarih ve 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar”

## **III. Denetim Alanına İlişkin Yapısal Riskler**

Yapısal risk; mevcut kontroller ve tedbirler dışarıda tutulduğunda idarenin mevcut yapısından veya faaliyetin doğasından kaynaklanan risktir. Bu çerçevede, denetim alanı kapsamında yer alan iş ve işlemleri ile ilgili yapısal riskler aşağıda belirtilmektedir.

- Personel ihtiyacının sağlıklı tespit edilmesine yönelik bir sistemin bulunmaması,
- Personel ihtiyacını gidermeye yönelik insan kaynakları planlamasının etkili bir şekilde yerine getirilememesi,
- Sınırlı beşeri imkanların etkili ve verimli ölçüde değerlendirilememesi.

## **IV. Denetim Bulguları**

Yapılan denetim sonucunda ortaya konulan tespitler ile bu tespitlere ilişkin iyileştirme önerilerini ihtiva eden toplam 3 adet bulgu formu 02.08.2010 tarihinde yapılan kapanış toplantısında ele alınmış ve bulgu formlarının tümü üzerinde görüş birliğine varılmıştır. Mutabık kalınan tespit ve önerilerin tümüne aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir.

### **Tespit 1**

Rektör imzasıyla Rektörlüğümüz tüm birimlerine dağıtımli olarak gönderilen 09.02.2010 tarih, 27500 sayılı yazı ile birimlerin personel ihtiyacına yönelik taleplerini yılın sadece Ocak ve Nisan aylarında bildirmeleri istenmesine rağmen birimlerden belirtilen dönem dışında da personel ihtiyacının giderilmesine yönelik talepleri konu alan yazıların gönderilmeye devam ettiği tespit edilmiştir.

### **Öneri 1**

Birimlerin her türlü personel ihtiyacını Rektör imzasıyla Rektörlüğün tüm birimlerine dağıtımli olarak gönderilen 09.02.2010 tarih, 27500 sayılı yazı doğrultusunda yılın sadece Ocak ve Nisan aylarında bildirmeleri, aksi halde ihtiyaçların hiçbir şekilde dikkate alınmayacağı yönünde tekrar bilgilendirilmeleri, ayrıca her talep dönemde bir önceki dönemde karşılanmış personel ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle personel talebine yönelik son durumun revize edilerek gönderilmesinin sağlanması önerilir.

### **Tespit 2**

Diğer birimlerin personel taleplerinin merkezdeki ilgili birim kanalıyla veya yapılan denetimler sonucunda Teftiş Kurulu Başkanlığı kanalıyla, merkez teşkilatının ihtiyaçlarının da yine Rektörlüğümüz merkez teşkilatı birimleri kanalıyla ya da denetime tabi tutulmuş ise Teftiş Kurulu Başkanlığı kanalıyla olmak üzere çeşitli şekillerde Personel Dairesi Başkanlığına intikal ettiği; bununla birlikte personel talebinde bulunan birimlerce personel ihtiyaçlarının genel olarak sağlıklı bir şekilde tespit edilmediği ve özellikle sözleşmeli personel taleplerinin bilinçli ve usulüne uygun olarak yapılmadığı, sözleşmeli personel talep edilirken kullanılan matbu formun birimlerce gereği gibi doldurulmadan ve bazı bölümlerinin boş bırakılarak gönderildiği ve böylesi durumlarda Personel Dairesi Başkanlığı personeli tarafından

şifahi yönlendirmelerle gerekli düzeltmelerin yapılmasının sağlandığı, birimler tarafından talep edilen personel sayısındaki yüksek düzeye rağmen bu ihtiyaçların tamamının karşılanma potansiyelinin Bütçe Kanunundan kaynaklanan nedenlerle sınırlı olduğu, ancak personel ihtiyacının etkili bir şekilde karşılanabilmesi için birimlerden gelen talepler arasında acil ve öncelikli ihtiyaçların tespit edilmesi hususunda herhangi bir çalışma yapılmadığı; ayrıca birimlerden gelen ve personel ihtiyacını konu alan yazıların bazılarında taleplerin unvan ve sayı olarak net bir şekilde ortaya konulmadığı tespit edilmiştir.

## **Öneri 2**

Birimlerin ihtiyaçlarının sağlıklı tespit edilebilmesi ve doğru bir şekilde bildirilmesi, dolayısıyla da ihtiyaçların etkili karşılanabilmesi amacıyla;

2.1. Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemleri ile ilgili olarak, Personel Dairesi Başkanlığınca merkez ve diğer birimlerinin ilgili personeline belli periyotlarla eğitim verilmesi,

2.2. Birimler tarafından personel ihtiyaç bildiriminde kullanılmak üzere, asgari olarak atama yapılacak kadro unvanı ve sayısı, aranılan şartlar, gerekçe, çalıştırılacağı alan, ihtiyaçların öncelik sıralaması vb. bilgilerin yer aldığı standart bir form geliştirilmesi; sözleşmeli personel ihtiyaçlarının bildirilmesinde kullanılan formun nasıl doldurulacağı hususunda açıklayıcı ve yol gösterici bir metnin hazırlanması,

2.3. Konu ile ilgili mevzuat ve 2.5. no'lu öneri de dikkate alınmak suretiyle "Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemlerini, usul ve esaslarını" konu alan bir rehberin hazırlanması; 2.2. maddede bahsi geçen formların da rehberde yer almasının

sağlanması; rehberin, eğitimler sürecinde elde edilen tecrübeler ışığında gözden geçirilmesi, geliştirilmesi ve gerekirse güncellenmesi çalışmalarının da düzenli olarak yapılması,

2.4. Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının Personel Dairesi Başkanlığına bildirilmesinde kullanılacak formların, formların doldurulmasına ilişkin açıklamaların ve hazırlanacak rehberin Personel Dairesi Başkanlığı internet sayfasında yer almasının sağlanması,

2.5. Rektörlüğümüz merkez ve diğer birimlerinin personel ihtiyacını öncelik sıralamasına tabi tutarak belirlemeleri, mevcut şartlar altında sınırlı beşeri kaynaklarla her personel talebinin karşılanması imkan ve ihtimal dahilinde bulunmadığından, söz konusu sıralama yapılırken unvan bazında görev yapmakta olan tüm personelin iş yükü analizinin yapılarak ihtiyaç gerekçesinde bu hususa yer verilmesi ve bu çerçevede yapılacak nihai değerlendirmelerin tek elden yani sadece en üst birim tarafından Personel Dairesi Başkanlığına gönderilmesi, önerilir.

### **Tespit 3**

Birimlerden personel ihtiyacına yönelik talepleri içeren yazıların tutulduğu dosyaların düzenli olmadığı ve atama sürecinde farklı şubeleri ilgilendiren talep yazılarının karışık bir şekilde muhafaza edildiği, bununla birlikte birimlerin personel ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik taleplerin toplu bir şekilde görülebilmesine imkan tanıyacak kayıt sisteminin bulunmadığı tespit edilmiştir.

### **Öneri 3**

Birimlerden gelen personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında bazı unvan ve sayı olarak, ayrıca söz konusu personel taleplerini işleme alacak olan şube (atama şubesi-merkez, atama şubesi-diğer, kadro şubesi) ayrımı da dikkate alınmak suretiyle elektronik ortamda kayıt altına alınması ve birimlerin karşılanan personel

ihtiyaçlarının da yine aynı sistem üzerinden takibinin yapılarak personel planlamasında kullanılacak şekilde güncel bilgilerin elektronik ortamda hazır bulundurulması önerilir.

#### **Tespit 4**

Personel Dairesi Başkanlığınca birimlerin personel ihtiyaçları değerlendirilirken talep edilen unvanlara ilişkin mevcut dolu ve boş kadro durumlarının dikkate alındığı, bu kapsamda boş kadro olmasına rağmen daha önce hiç atama yapılmamış veya ihtiyaç duyulan unvan itibariyle az personel bulunan birimlere öncelik verilmeye çalışıldığı, bu aşamada teftiş raporları ile tespit edilmiş personel ihtiyaçlarının da dikkate alındığı tespit edilmiştir.

#### **Öneri 4**

Personel Dairesi Başkanlığınca personel temin edilmesi ve birimlere yerleştirilmesi aşamasında, personel talep eden birimler tarafından 2.5 no'lu öneri çerçevesinde hazırlanmış olan personel ihtiyaç analizleri dikkate alınarak hareket edilmesi önerilir.

#### **Tespit 5**

Rektörlüğümüz personelinin yer değiştirme usul ve esaslarını ortaya koyan bir düzenleme bulunmadığından sık sık yer değiştirme işlemlerinin söz konusu olduğu, dolayısıyla bu durumun personel ihtiyaçlarının etkili bir şekilde karşılanmasını olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir.

#### **Öneri 5**

Kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak, gereksiz ve aşırı personel hareketliliğinin önüne geçilmesini mümkün kılmak, personelin yer değiştirme iş ve işlemlerini hizmetin gereklerine uygun, dengeli ve objektif kurallara bağlamak amacıyla “Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına

İlişkin Yönetmelik” dikkate alınarak Rektörlüğümüz özel yönetmeliğinin ivedilikle hazırlanarak yürürlüğe konulması önerilir.

### **Tespit 6**

Personel Dairesi Başkanlığının personel atama ve terfi gibi tüm işlerini insan kaynakları sistemi üzerinden gerçekleştirdiği, ancak sistemin genel olarak pek çok ihtiyaca cevap verebilecek durumda bulunmasına rağmen zaman zaman kilitlenmesi, bazı verilere ilişkin dökümleri almaya yönelik özelliğinin bulunmaması (örn. yapılan atamalara ilişkin onay dökümünün alınamaması) gibi yönleri dolayısıyla sıkıntılar yaşanabildiği anlaşılmıştır.

### **Öneri 6**

Kullanılmakta olan insan kaynakları sisteminin genel olarak ihtiyacı karşılar nitelikte olduğu dikkate alındığında, hâlihazırda sorun teşkil eden yönleri ile ele alınarak ihtiyacı tam karşılayacak düzeye getirilmesi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığı ile irtibata geçilmesi önerilir.

### **Tespit 7**

Personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev ve dağılım çizelgelerinin yazılı olarak hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

### **Öneri 7**

Rektörlükte görev yapmakta olan tüm personel ile ilgili görev, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak tanımlanması önerilir.

### **Tespit 8**

Personelin eğitim ihtiyacını belirlemeye ve gidermeye yönelik rutin çalışmaların yapılmadığı tespit edilmiştir.

### **Öneri 8**

Rektörlükte görev yapan personelin eğitim ihtiyacına yönelik tespitlerin muntazaman yapılması ve ihtiyacın en verimli şekilde giderilebilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınması, ayrıca personelin almış olduğu eğitimlerin insan kaynakları sistemi üzerinden kayıt altına alınması önerilir.

### **Tespit 9**

İş akış süreçlerinde görev yapan personele ilişkin imza ve onay mercilerinin yazılı olarak belirlenmediği tespit edilmiştir.

### **Öneri 9**

Faaliyetlerin yürütülmesinde, her aşamasındaki imza ve onay mercilerinin yazılı olarak belirlenmesi ve hazırlanacak iş akış süreçlerinde gösterilmesi önerilir.

### **Tespit 10**

Yürütülen faaliyetlerle ilgili yazılı prosedürlerin oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

### **Öneri 10**

Yürütülen her işlem türü ile ilgili olarak detaylı yazılı prosedürlerin / iş akış süreçlerinin hazırlanması önerilir.

### **Tespit 11**

Rektörlüğün personel ihtiyacı olduğu, ancak çalışma mekanları yetersiz olduğundan yeni personel alınamadığı tespit edilmiştir.

### **Öneri 11**

Birim olarak yaklaşık olarak 410 rektörlük personelinin iş ve işlemlerini yürüten Personel Dairesi Başkanlığına ayrılmış olan çalışma alanının faaliyetlerin etkili ve yeterli sayıda personel tarafından yürütülebilmesi açısından genişletilmesi ve bu amaçla İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı nezdinde gerekli girişimlerde

bulunulması, yer sorununun çözümünü müteakiben yeniden personel planlaması yapılarak ihtiyacın giderilmesi yönünde gerekli işlemlerin başlatılması önerilir.

### **Tespit 12**

Arşiv ile ilgili ciddi yer sıkıntısı olduğu, bu nedenle personel odaları ve koridorlara yerleştirilen raflı dolaplar ile ihtiyaçların karşılanmaya çalışıldığı, ancak her ne kadar dolaplar kilit sistemine sahip olsa da bazı dolapların anahtarlarının dolapların üzerinde bırakıldığı, dolayısıyla bu durumun arşiv evrakının güvenliği açısından sorunlara neden olabileceği, ayrıca arşivdeki bazı dosyaların “Saklama Süreli Standart Dosya Planı”na uygun olarak düzenlenmediği tespit edilmiştir.

### **Öneri 12**

12.1. Onbir no’lu öneri kapsamında aynı zamanda birim arşivi için de gerekli yer planlamasının yapılması, hâlihazırda kullanılmakta olan arşiv depolarının güvenliği ağılayacak şekilde sürekli olarak kilitli tutulması,

12.2. Gerek etkili bir yönetim için ihtiyaç duyulan bilginin zamanında teminini, gerekse kişilerin bilgi edinme hakkı doğrultusunda talep edebileceği her türlü bilgi ve belgeye anında erişimini ve paylaşımını mümkün ve kolay kılmak, ayrıca bilginin kayıtlı bulunduğu ortamların teşekkülü safhasında gerekli disiplini sağlamak amacıyla evrak dosyalama ve arşiv sisteminin bu konuda belirlenmiş mevzuat ve standartlara uyumlu olacak şekilde düzenlenmesi, önerilir.

### **Tespit 13**

Rektörlük faaliyet raporunda Personel Dairesi Başkanlığı faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmediği tespit edilmiştir.

### **Öneri 13**

Rektörlüğümüz faaliyet raporlarında Personel Dairesi Başkanlığı faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmesi önerilir.



#### **Tespit 14**

Kamu iç kontrol standartları eylem planı takvime bağlanmış ve 2011 yılı sonuna kadar tamamlanması öngörülmüş olmakla birlikte Personel Dairesi Başkanlığı nezdinde söz konusu çalışmalara henüz başlanmadığı tespit edilmiştir.

#### **Öneri 14**

Eylem planına bağlanan kamu iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara ivedilikle başlanarak plan takviminin öngördüğü şekilde sonuçlandırılması, önerilir.

Bu duruma göre, nihai rapora esas teşkil etmek üzere yukarıda yer verilen ve elde edilen tespitler dikkate alınarak geliştirilen önerilerin hayata geçirilebilmesini sağlayacak eylem planının, öngörülen sonuçlandırma tarihleri de belirtilmek suretiyle bildirilmesi gerekmektedir.

### 4.3.3. İç Denetim Raporu / Personel İhtiyacına İlişkin Rehber

## ABC ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ

### Personel Dairesi Başkanlığı

**Sayı:** B.16.0.PER.0.06.902-01

**Konu:** 2010/7 No'lu İç Denetim Raporu

### STRATEJİK PLANLAMA VE SENDİKALAR ŞUBESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

**İlgi:** 14/02/2012 tarih ve 34634 sayılı yazınız

Rektörlüğümüz memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanması ile ilgili olarak Ocak 2008 – Nisan 2010 döneminde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin iş ve işlemlerin denetimi sonucunda hazırlanan 12.08.2010 tarihli ve 2012-1032/2 sayılı İç Denetim Raporunda yer alan bulgu ve önerilerle ilgili olarak ilgili yazınız eki İç Denetim Birimi Başkanlığından alınan 24.01.2012 tarihli ve 18284 sayılı yazı ve ekleri incelenmiştir.

Ekli Bulgu İzleme Formunda belirtilen 2 no'lu bulguda yer alan, personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında unvan, adet belirtilerek elektronik ortamda kayıt altına alınmasına ilişkin olarak “Kadro Talep İşlemleri Formu” geliştirilmiş ve İKS programına eklenerek kullanıma açılmıştır.

Ayrıca, 1 no'lu bulguda yer alan, “Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemlerini, usul

ve esaslarını” konu alan bir rehberin hazırlanması önerisi ile ilgili olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 4/A maddesine göre (memurlar için) bir rehber hazırlanarak ilişikte gönderilmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

Adı SOYADI  
Şube Müdürü

**Ekler** :  
**Ek 3-A:** Personel İhtiyacına İlişkin Rehber  
**Ek 3-B:** Kadro Talep İşlemleri Formu

## Ek 3-A

### PERSONEL İHTİYACINA İLİŞKİN REHBER

#### PERSONEL İHTİYACININ TESPİTİ, BİLDİRİLMESİ VE KARŞILANMASINA YÖNELİK USUL VE ESASLAR

##### (MEMUR KADROLARI)

#### 1. Rektörlüğümüz Birimlerine İlgili Mevzuat Çerçevesinde Personel Atanması

Rektörlüğümüz birimlerine personel atanmasında kullanılan mevzuat genel hatlarıyla aşağıda sıralanmıştır. Ayrıca; Rektörlüğümüz bünyesine memur alımında kullanılan atama şekilleri başlıklar halinde yasal dayanaklarıyla birlikte ele alınmıştır.

1. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu
2. 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
3. .... Sayılı Bütçe Kanunu
4. 4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun
5. 3269 Sayılı Uzman Erbaş Kanunu
6. 3713 Sayılı Terörle Mücadele Kanunu
7. 3413 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkında 2828 Sayılı Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun
8. Kadro İhdası, Serbest Bırakma ve Kadro Değişikliği ile Kadroların Kullanım Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

9. Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmelik

**1.1. Kamu Personeli Seçme Sınavı (KPSS) ile Personel Atanması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 50'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Devlet, kamu hizmet ve görevlerine Devlet memuru olarak atanacakların açılacak Devlet memurluğu sınavlarına girmeleri ve sınavı kazanmaları şarttır." Hükmüne, ikinci fıkrasında ise; "Sınavların yapılmasına dair usul ve esaslar ile sınava tabi tutulmadan girilebilecek hizmet ve görevler ve bunların tabi olacağı esaslar Devlet Personel Başkanlığınca hazırlanacak bir genel yönetmelikle düzenlenir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 03.05.2002 tarihli ve 24744 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmeliğin 7'nci maddesinde; "Kamu kurum ve kuruluşlarının personel ihtiyacı göz önünde bulundurularak KPSS'nin yapılacağı tarihler, DPB ve ÖSYM tarafından birlikte belirlenir. ÖSYM, KPSS tarihi, başvuru tarihi ve başvurunun ne şekilde ve nereye yapılacağını Resmi Gazete'de ve Türkiye genelinde yayınlanan en yüksek tirajlı ilk üç gazetede farklı tarihlerde ilan vermek suretiyle duyurur." hükmü, 13'üncü maddesinde; "(A) grubu kadrolarına atama için seçme yapacak kurum ve kuruluşları, yürürlükteki mevzuata uygun olarak açıktan atama izni alınmış kadro ve pozisyonların sayısı, sınıf, unvan ve dereceleri ile genel ve kendi mevzuatındaki koşulları ve belirlenen KPSS taban puanını, Resmi Gazete'de ve Türkiye genelinde yayınlanan tirajı en yüksek ilk beş gazetenin en az birinde ilan vermek suretiyle adaylara duyurulur." hükmü, 14'üncü maddesinde ise; "adayların öncelikle bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde yapılacak KPSS'ye girmeleri ve

ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının belirleyeceği bir taban puanın üzerinde KPSS puanı almış olmaları şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Ayrıca aynı Yönetmeliğin 22’nci maddesinde; “Kamu kurum ve kuruluşlarının usulüne uygun olarak açıktan atama izni alınmış ve koşulları belirlenmiş (B) grubu boş kadroların sınıf, unvan, derece ve sayısı ile bu kadrolar için aranacak nitelikleri kapsayan bilgiler, DPB adına ÖSYM tarafından ilan edilir.” hükmü, 23’üncü maddesinde ise; “Adaylar, ÖSYM tarafından (B) grubu kadrolara; KPSS puanları, tercihleri, kadro sayıları ve koşulları göz önünde tutulmak suretiyle yerleştirilir.” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, kamu kurum ve kuruluşlarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur olarak istihdam edilmek isteyenlerin, öncelikle Kamu Personel Seçme Sınavına (KPSS) katılmaları ve sınav sonucuna göre aldıkları puan doğrultusunda (A) grubu kadrolar için kamu kurum ve kuruluşlarının; (B) grubu kadrolar için ise ÖSYM Başkanlığının ilanlarını takip ederek, bu kurum ve kuruluşlarına veya ÖSYM Başkanlığına başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Rektörlüğümüz Personel Dairesi Başkanlığınca merkez ve diğer birimlerimizin teklifleri üzerine birimlerin ihtiyaç duyduğu personel sayısı tespit edilerek Devlet Personel Başkanlığına kadro sayısı, nitelikleri ve teşkilatına ilişkin formlar düzenlenerek gönderilir.

## **1.2. Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşlardan Rektörlüğümüze Naklen Atama Yoluyla Personel Atanması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 74’ncü maddesi gereğince diğer kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelden Rektörlüğümüze naklen atanma talebinde bulunanların durumlarına uygun kadro bulunduğu ve hizmetine ihtiyaç duyulduğu takdirde ilgilinin görev yaptığı kurumdan incelenmek üzere,

tasdikli sicil özeti, yapılmış ise güvenlik soruşturmasının bir örneğinin gönderilmesi ve hakkında adli ve idari soruşturmasının olup olmadığının bildirilmesine ilişkin muvafakat yazımız ilgili kuruma gönderilir.

İlgili kurumca naklen atanmalarına muvafakat verildiği takdirde; “Personel Hareketleri Onayı Formu” hazırlanır. Personel Daire Başkanlığı tarafından imzalanarak Rektörlük makamına sunulur. Makam tarafından onaylanmasına müteakip ilgili birimlere tebligat yapılır.

### **1.3. Özelleştirme Kapsamında Personel Atanması**

4046 sayılı Yasanın 22’nci maddesine göre özelleştirilen kamu iktisadi teşekküllerden personel alımı ile ilgili olarak Rektörlüğümüz teşkilatında boş bulunan kadrolar Devlet Personel Başkanlığına bildirilir. Söz konusu Başkanlığın teklifi üzerine sicil dosyaları ilgili kuruluşlardan istenir. Dosyaları gelen personele ilişkin “Personel Hareket Onayı” hazırlanır. Personel Daire Başkanı tarafından imzalanarak Rektörlük makamına sunulur. Makam tarafından onaylanmasına müteakip tebligat yapılır. Göreve başlayan personelin başlayış tarihleri her ay sonunda Devlet Personel Başkanlığına bildirilir.

### **1.4. Devlet Memuru İken İstifa Eden Personelin Açıktan Atama Yoluyla Atanması**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 92’nci maddesinin birinci fıkrasında “İki defadan fazla olmamak üzere memurluktan kendi istekleriyle çekilenlerden veya bu Kanun hükümlerine göre çekilmiş sayılanlardan tekrar memurluğa dönmek isteyenler, ayrıldıkları sınıfta boş kadro bulunmak ve bu sınıfın niteliklerini taşımak şartıyla ayrıldıkları tarihte almakta oldukları aylık derecesine eşit bir derecenin aynı kademesine veya 71’nci madde hükümlerine uyulmak suretiyle diğer bir sınıfta eşit derecedeki kadrolara atanabilirler”. hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hüküm çerçevesinde, daha önce 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur olarak çalışmış olup da iki defadan fazla olmamak üzere kendi istekleriyle memuriyetten çekilen veya bu Kanun hükümlerine göre çekilmiş sayılanlardan, yeniden memurluğa dönmek isteyenlerin, 657 sayılı Kanunun 97'nci maddesinde belirtilen bekleme sürelerini doldurmuş olmaları halinde, atanmak istedikleri kamu kurum ve kuruluşlarına başvurmaları gerekmektedir.

Bu durumda olanların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur olarak istihdamları, durumlarına uygun boş kadro bulunması ve hizmetlerine ihtiyaç duyulması halinde, başvuracakları kamu kurum ve kuruluşlarının takdirinde bulunmaktadır.

5442 sayılı İl İdaresi Kanunu gereğince dosyası Valiliklerde tutulan personelin atanmasına esas olmak üzere ilgiliden nüfus cüzdanı örneği, mezuniyet belgesi aslı veya örneği, adli sicil belgesi, sağlık raporu (sağlıklı olduğuna ilişkin beyanı) ve 6 adet fotoğrafı istenir. İstenilen belgelerin Rektörlüğümüze intikal ettirilmesi üzerine "Personel Hareket Onayı Formu" düzenlenir ve Personel Dairesi Başkanı tarafından teklif edilerek Rektörlük Makamına sunulur. Atamaların onayına müteakip ilgili birimlere ve ilgiliye tebligat yapılır.

### **1.5. Terör Eylemleri Nedeniyle Şehit ve Malul Olanların Yakınlarının ve Çalışabilecek Durumdaki Malullerin Devlet Memurluğuna Alınmaları**

3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun Ek 1'inci maddesinde;

"A) Genel, katma ve özel bütçeli kamu kurum ve kuruluşlarla mahalli idareler ve sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan her nevi teşebbüs veya bağlı ortaklıklar, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur kadroları ile sözleşmeli personel ve sürekli işçi kadrolarının %1'ini, bu Kanunun 1'inci maddesinde yazılı terör eylemleri nedeni ve etkisiyle;



- a. Şehit olan veya çalışamayacak derecede malul olan kamu görevlileri, er-erbaş, geçici köy korucuları ve gönüllü köy korucularının varsa eşlerinin, yoksa çocuklarından birisinin, çocukları da yoksa kardeşlerinden birisinin veya
- b. Malul olup da çalışabilir durumda olanların,

İstihdamı için ayırmak ve bu fıkra hükümleri çerçevesinde belirlenecek kişileri işe almak veya atamak zorundadır.

İçişleri Bakanlığı, yukarıda yazılı fıkra kapsamına giren kişileri tespit etmek, bunlardan bir işe girmek için istekli olanların nitelikleri ile iş gereklerini gözönüne almak suretiyle, işe alınmaları veya atanmalarının yapılması için, durumlarına uygun kadrosu mevcut olan kamu kurum ve kuruluşlarına bildirmekle görevlidir. Bu kişilerin işe alınmaları veya atanmaları sırasında açıktan atama izni alınması gerekmez. Ancak, ilgililerin sınav hariç olmak üzere, kadro veya işin gerektirdiği nitelik, özellik ve şartları taşımaları zorunludur.

Şehit yakınları ile çalışabilir durumda olan malullerin istihdamında takip edilecek usul ve esaslar; Maliye, Milli Savunma, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıkları ile Devlet Personel Başkanlığı ve Türkiye İş Kurumunun görüşleri alınmak suretiyle, İçişleri Bakanlığınca üç ay içerisinde çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, bu hükme dayanılarak hazırlanan ve 29.03.1996 tarihli ve 22595 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Terör Eylemleri Nedeniyle Şehit ve Malul Olanların Yakınlarının ve Çalışabilecek Durumdaki Malullerin Kamu Kurum ve Kuruluşlarında İstihdamı Hakkında Yönetmeliğin 6’ncı maddesinin birinci fıkrasında; “Başvurularda, şehidin eşi, eşinin olmaması veya talepte bulunmaması halinde, çocuklarından biri; çocukları da yoksa veya yaşları

itibariyle çalışamayacak durumda iseler kanuni vasilerinin onlar adına iş hakkında feragat etmesi üzerine şehit kardeşlerinden biri, çalışabilir durumdaki malulün kendisi; çalışamayacak durumdaki malulün eş, çocuk veya kardeşlerinden birinin talebi esas alınır. Herhangi bir kamu kurum veya kuruluşunda memur, sözleşmeli personel veya sürekli işçi kadrolarında çalışan hak sahiplerinin iş talepleri kabul edilmez.” hükmü, 7’nci maddesinde ise; “Bu Yönetmelik hükümlerinden yararlanmak isteyen hak sahipleri, EK: 2'deki Başvuru formu ile ikamet ettikleri veya şehitlik ya da malullük olayının meydana geldiği yerin Valilik veya Kaymakamlığına başvururlar. İkamet edilen yerin Valilik veya Kaymakamlığına yapılan başvurular, ilgili Valilik veya Kaymakamlıklarca şehitlik ya da malullük olayının meydana geldiği yerin Valilik veya Kaymakamlığına gönderilir. Bu gibi hallerde, olayın meydana geldiği İl veya İlçede oluşturulan Hak Sahibi Tespit Komisyonu tarafından Durum Belgesi düzenlenir ve Bakanlığa gönderilir.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, belirtilen şartları taşıyanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur olarak istihdam edilmek isteyenlerin, ikamet ettikleri veya şehitlik ya da malullük olayının meydana geldiği yerin Valilik veya Kaymakamlığına başvurmaları gerekmektedir.

Atama evraklarının Rektörlüğümüze intikal etmesi üzerine “Personel Hareket Onayı” hazırlanır. Personel Daire Başkanı tarafından imzalanarak Rektörlük Makamına sunulur. Makam tarafından onaylanmasına müteakip tebligat yapılır.

#### **1.6. Bakılan ve Korunan Çocuklar Kanunu Gereğince Personel Atanması**

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun Ek 1’inci maddesinde; “Kamu Kurum ve Kuruluşları, reşit olana kadar Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü tarafından bakılan ve korunan çocuklar için, her yılbaşındaki, hangi statüde olursa

olsun, serbest kadro mevcutlarının binde biri nispetindeki kısmını ayırarak bu çocuklar arasında yapılacak giriş sınavlarında başarılı olanlar arasından atama yaparlar. Bu maddeden yararlanmak isteyenler, 18 yaşını tamamladıkları tarihten itibaren, Kamu Kurum ve Kuruluşlarına; Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü vasıtasıyla başvurmak zorundadırlar.” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 02.03.1995 tarihli ve 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Korunmaya Muhtaç Çocukların İşe Yerleştirilmesine İlişkin Tüzüğün 4’üncü maddesinde; “Kamu kurum ve kuruluşları her yıl, hangi statüde olursa olsun serbest kadro sayılarıyla bunun binde biri oranında alacakları korunmaya muhtaç çocuk sayısını, adaylarda aranan nitelikleri, sınav tarihini ve yerini Kuruma bildirmek ve bu kadrolara Kurumca bildirilen korunmaya muhtaç çocuklar arasında yapılacak giriş sınavlarında başarılı olanlar arasından atama yapmak zorundadır.” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, reşit olana kadar Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu tarafından bakılan ve korunanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilmek isteyenlerin, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna başvurmaları ve söz konusu Kurum tarafından bildirildikleri kamu kurum ve kuruluşlarınca bu kontenjan kapsamındaki kadrolar için yapılacak sınavlarda başarılı olmaları gerekmektedir.

Başbakanlık Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü tarafından bakılan ve korunan çocukların, 3413 sayılı Kanun gereğince işe yerleştirilmelerini teminen sırada bekleyenlerin öğrenim durumlarını ve sayısını gösterir listeler anılan Genel Müdürlükçe Rektörlüğümüze gönderilir.3413 sayılı Kanununun 1’inci maddesi gereğince atanması yapılacak kadro sayısı belirlenir.

## **1.7. Diğer Personel Kanunlarına Tabi Olanların Devlet Memurluğuna Alınmaları**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 92'inci maddesinde; "657 sayılı Kanuna tabi olmayan personelden kendi istekleri ile görevinden çekilmiş olanlar, boş kadro bulunmak ve gireceği sınıfın niteliklerini taşımak kaydı ile bu Kanuna tabi kurumlardaki memuriyetlere atanabilirler." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde, en az iki yıl çalışmış olup da görevlerinden kendi istekleriyle çekilmiş bulunan veya görev süreleri sona eren;

- 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanununa tabi subay ve astsubayların,
- 4678 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerinde İstihdam Edilecek Sözleşmeli Subay ve Astsubaylar Hakkında Kanuna tabi sözleşmeli subay ve sözleşmeli astsubayların,
- 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanuna tabi uzman jandarmaların,
- 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununa tabi hakim ve savcılarının,
- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanununa tabi profesör, doçent ve yardımcı doçentlerin,

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memur olarak istihdamları; durumlarına uygun boş kadro bulunması ve hizmetlerine ihtiyaç duyulması halinde, başvuracakları kamu kurum ve kuruluşlarının taktirinde bulunmaktadır.

## **2. Rektörlüğümüz Birimlerinin Personel İhtiyacının Tespit Edilmesi**

Rektörlüğümüz insan kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılabilmesi ve ihtiyaçların önceliklendirilmeleri bakımından; merkez ve diğer birimlerinin personel ihtiyacının öncelik sıralamasına tabi tutularak belirlenmesi gerekmektedir. Mevcut sınırlı şartlar altında her personel talebinin karşılanması imkan ve ihtimal dahilinde

bulunmadığından söz konusu öncelik sıralaması yapılırken, görev yapmakta olan tüm personelin unvan bazında iş yükü analizinin yapılarak ihtiyaç gerekçesinde bu hususlara da yer verilmesi gerekmektedir.

Malumları olduğu üzere, kamu kurum ve kuruluşlarına bir sonraki yılda atanacak personel sayısı bütçe imkanları doğrultusunda belirlenmektedir. Bu nedenle Rektörlüğümüze naklen ya da açıktan atanacak personel sayısı kanunla sınırlandırıldığından birimlere ihtiyaç duyulan personelin tamamının karşılanması yasal nedenlerle mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, Rektörlüğümüz birimlerinde yeterli sayıda personel bulunmadığı dikkate alınarak sınırlı sayıdaki Rektörlüğümüz personelinin Valiliklerce Rektörlüğümüz birimleri dışında başka bir kuruluş emrinde görevlendirilmemeleri, halen geçici görevli bulunan Rektörlüğümüz personelinin asli görevlerine iade edilmesi Rektörlüğümüz görev alanına giren iş ve işlemlerin zamanında yerine getirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Personel ihtiyacının tespit edilmesi sürecinde birimlerin göz önünde bulundurulması gereken hususlar aşağıda yer almaktadır;

- Birim hizmetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi için birim yöneticileri tarafından birimin ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde işlerin içerdiği yetki ve sorumluluklarla, bunları başarmada gerekli bilgi, beceri ve yetenekleri saptamak için iş analizleri yapılmalı ve bu doğrultuda ihtiyaç duyulan personelin sayısı unvan ve nitelikleriyle birlikte tespit edilmelidir.
- Personel talebinde öncelikle birime tahsis edilmiş ve boş bulunan mevcut kadrolar değerlendirmeye alınmalıdır.

- Mevcut kadroların takip ve kontrolünü yapamamış birimler varsa, resmi yazıyla birim kadro listelerinin faxla veya e-postayla gönderilmesini Personel Dairesi Başkanlığından talep edebilirler.
- Birim yöneticileri personel talep ederken kişi başına düşen iş yükü analizlerini yapmalı ve personel talebi gerekçelerini her pozisyon için ayrı ayrı oluşturmalıdır.
- Personel talebinde bulunan personele birimde yaptırılacak iş ve işlemler açıkça belirtilmelidir.
- Personel talebinde bulunurken Rektörlüğümüze bütçe imkanları doğrultusunda atanabilecek personel sayısının sınırlı olduğu göz önünde bulundurulmalı ve mevcut kadroyla birlikte iş ve işlemlerin yürütülmesini sağlayabilecek azami taleplerde bulunulmalıdır.

### **3. Personel İhtiyacının Tespitinden Sonra Birimlerce Yapılacak İş ve İşlemler**

- Personel ihtiyacını saptayan birimlerimiz Rektörlüğümüz web sayfasında ve aşağıda örnekleri yer alan formlar (Form 1, Form 2) eksiksiz ve ayrıntılı bir şekilde doldurulmalıdır.
- Diğer kurumlardan birimize atanma talebinde bulunan personele ait tekliflerin (Tablo 4.2.) ile, normal personel talepleri ise (Tablo 4.3.) ile bildirilmelidir.
- Birimlerce doldurulan formlar ilgili müdürlükler tarafından kontrol edilmeli, gerekçeler ve diğer zorunlu unsurlar açısından eksiklikler varsa bunların tamamlanması sağlanmalıdır.
- Birimlerce doldurulan bütün formlar konsolide edilerek tek seferde gönderilmelidir.

- Yılın ilk altı aylık dönemine ait personel ihtiyacı tekliflerinin 15 Haziran-30 Haziran, ikinci altı aylık dönemine ait tekliflerin ise 15 Aralık-31 Aralık tarihleri arasında Personel Dairesi Başkanlığında olacak şekilde gönderilmesi gerekmektedir.
- Eksik ve gerekçeleri doldurulmamış personel taleplerinin dikkate alınmayacağı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Birim personel taleplerinin, ilgili müdürlükler aracılığıyla yukarıda bahsi geçen tarih aralıklarına uygun olarak Personel Dairesi Başkanlığına tek seferde gönderilmesi, personel ihtiyacının sağlıklı şekilde planlanması açısından önem arz etmektedir.

**Tablo 4.2:** Kurumlar Arasında Naklen Ataması Yapılacak Personele Ait Form

Adı Soyadı	TC Kimlik No	Doğum Tarihi	Öğrenimi	Halen Görev Yaptığı			Atanacağı			Çalıştırılacağı Görev Alanı	Atama Gerekçesi
				Kurum	Unvanı	Derece Kademe	Birim	Unvanı	Kadro Derecesi		

Üst Yazı Tarihi :  
 Üst Yazı Sayısı :  
 Düzenleyen :

**Not:** Kurumlar arası nakil taleplerinde tüm sütunların doğru ve eksiksiz doldurulması gerekmektedir.

Yeniden göreve dönüş ile açıktan atama taleplerinde form ekine hizmet cetveli gerekmektedir.

Eksik formlar dikkate alınmayıp geri iade edilecektir.

**Tablo 4.3:** Personel İhtiyacı Talep Formu

İlçe		Gerekçe
Birim		
Talep Edilen Personel Sayısı		
Talep Ettiğiniz Personelin Unvanı		
Talep Edilen Unvanın Birimdeki Mevcut Sayısı		
Talep Edilen Personelin Çalıştırılacağı Alan (Birim)		

#### **4. Rektörlüğümüz Personel Dairesi Başkanlığınca Yapılacak İş ve İşlemler**

- Rektörlüğümüz personel ihtiyacının belirlenmesi ve giderilmesi, personeller arası işbirliği ve koordinasyon ile iş verimliliğinin sağlanması ve artırılmasına yönelik çalışmalar Personel Dairesi Başkanlığınca başlatılır, yönetilir ve yürütülür.
- Rektörlüğün mevcut kadrosunun, ortaya çıkacak yeni ihtiyaçları karşılayıp karşılayamayacağını, ihtiyacın karşılanması için hangi unvan ve nitelikteki personele ihtiyaç olduğunun analizi yapılır.
- ABC Üniversitesi personel ve eğitim hizmetlerine ilişkin politika ve hedeflerin belirlenmesi konusunda komisyon çalışmalarına katılarak öneriler getirir.
- Günün değişen koşullarında nitelikli personel yetiştirilmesi için hizmet içi eğitim programları hazırlar.



- Personel ihtiyacına yönelik olarak Şema 1’de yer alan iş akış şemasındaki her bir süreçte çalışmalara yön verir.
- Personel ihtiyacının hangi kriterler göz önünde tutularak analiz edileceğine, hangi tarihlerde talepte bulunulması gerektiğine ve ekinde yer alan formların nasıl doldurulması gerektiğine ilişkin açıklamaların yer aldığı yazıyı makamın onayına müteakip Rektörlüğümüzün tüm birimlerine gönderilir.
- Birimler personel ihtiyaçlarını tespit ederken mevcut kadro durumlarını takip edemeyen birimler varsa, ilgili kadro listeleri kendilerine resmi yazı karşılığı fax ya da yazı ekinde gönderir.
- Birimler iki dönem halinde gelen personel ihtiyaçlarını gözden geçirerek gerekçelerini ve ihtiyaçlarını uygun bulduğu talepleri değerlendirmek üzere ilgili dosyalarda saklar.
- Personel ihtiyaçlarını; açıktan, naklen ve özelleştiren kurumlardan yapılacak olan personel atamalarında dikkate alarak gerekli personel atama onayını hazırlayarak makam onayına sunar.

**Tablo 4.4:** Personel İhtiyacının Tespiti, Bildirilmesi ve Karşılanmasına Yönelik İş

## Akış Şeması

İşlem / İş Akışı	Sorumlular	Faaliyetler
Personel İhtiyacı Yazısının Birimlere Gönderilmesi	Personel Dairesi Başkanlığı	Birimlerden ihtiyaç duydukları personelin unvan ve adetini belirtir bilgiler resmi yazı ile istenir.
Birim Personel İhtiyaçlarının Tespiti	Tüm Birimler ve Birim Yöneticileri	Birim hizmetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi için birim yöneticileri tarafından birimin ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde işlerin içerdiği yetki ve sorumluluklarla, bunları başarmada gerekli bilgi, beceri ve yetenekleri saptamak için iş analizleri yapılmalı ve bu doğrultuda ihtiyaç duyulan personelin sayısı unvan ve nitelikleriyle birlikte tespit edilir.
Birim Personel İhtiyaçlarının Personel Dairesi Başkanlığına Gönderilmesi	İlgili Müdürlükler	Birimlerce doldurulan formlar diğer şubelerde ilgili müdürlükler tarafından kontrol edilir, gerekçeler ve diğer zorunlu unsurlar açısından eksiklikler varsa bunların tamamlanması sağlandıktan sonra konsolide edilerek Personel Dairesi Başkanlığına gönderilir. Yılın ilk altı aylık dönemine ait personel ihtiyacı tekliflerinin 15 Haziran-30 Haziran, ikinci altı aylık dönemine ait tekliflerin ise 15 Aralık-31 Aralık tarihleri arasında Personel Dairesi Başkanlığında olacak şekilde gönderilmesi gerekmektedir.
Birim Personel İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi Süreci	Personel Dairesi Başkanlığı	Personel Dairesi Başkanlığınca gerekçeleri uygun bulunan talepler değerlendirilmeye alınmak üzere Personel İhtiyacı Dosyasında saklanır.
Personel İhtiyacı Talebinde Bulunan Birime Personel Atanması	Personel Dairesi Başkanlığı	Söz konusu personel ihtiyaçları; açıktan, naklen veya özelleştirilen kurumlardan yapılacak olan personel atamalarında dikkate alınarak değerlendirilir.

## 5. Sonuç ve Değerlendirme

Personel planlaması somut temellere dayanmalıdır. Birimlerin amaçları, stratejileri ve koşulları personel ihtiyacının belirlenmesinde önemli rol oynar. Bu talepler kuşkusuz ekonomik, teknolojik ve yasal çevre koşullarına göre değerlendirilir. Bu aşamada konuyla ilgili göze batan temel eksiklik ve aksaklıklar analiz edilmiş ve aşağıda bunlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

- Rektörlüğümüz personel ihtiyacı takibinin elektronik ortamda kayıt altına alınabilmesi için Strateji Geliştirme Başkanlığına bağlı Bilgi İşlem ve Bilgi Yönetim Dairesi Başkanlığından ilgili programlara ek yapılması talep edilmiş, gerekli form düzenlenerek İKS programına eklenmiş ve Rektörlüğümüz Kadro Şubesi kullanıma açılmıştır.
- Birimlerin personel ihtiyaçlarını belirlerken ilgili formların eksik doldurulduğu, gerekçe belirtilmediği veya gerekçelerin mantıklı açıklamalara dayandırılmadığı anlaşılmıştır. Bu değerlendirmelerin doğru ve sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesinde birim yöneticilerine oldukça büyük görevler düşmektedir.
- Birimlerde, personel ihtiyacından çok nitelikli eleman eksikliğinin hissedildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle mevcut personelin hizmet içi eğitimle belli periyotlarda eğitimlere tabi tutularak gelişiminin sağlanması temel öncelik olmalıdır.
- Devlet Personel Başkanlığı tarafından her yıl için atanabilecek (açıktan, naklen, özelleştirilen kurumlardan) azami personel sayısı, o yılın Bütçe Kanunu göz önünde bulundurularak kontenjanla sınırlandırıldığından birim personel taleplerinin çok az bir kısmı karşılanabilmektedir.

- Birimler tarafından öncelikle Rektörlüğümüze ait boş kadroların göz önünde bulundurulması, taleplerin karşılanabilmesi açısından önem arz etmektedir.
- Personel ihtiyacı taleplerinin birimler tarafından belirtilen tarihlerde gönderilmesi hususuna riayet edilmediği anlaşılmış olup, bu konuda gerekli hassasiyetin gösterilmesi önem arz etmektedir.

Özetle, iş analizleri ve personel başarı değerlendirme sonuçlarından yararlanılarak mevcut duruma ek olarak ihtiyaç duyulan personel ihtiyacı tespit edilmelidir. Yukarıda bahsi geçen eksik ve aksaklıkların giderilmesine yönelik olarak bir yol haritası olması amacıyla; Rektörlüğümüz Personel Dairesi Başkanlığı tarafından “Personel İhtiyacının Tespiti, Bildirilmesi v0e Karşılanmasına Yönelik Usul ve Esaslar Hakkında Rehber” hazırlanmıştır.



#### **4.3.4. İç Denetim Raporu / Bulgu ve İzleme Formu**

### **ABC ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ**

#### **Personel Dairesi Başkanlığı**

**Sayı:** B.16.0.PER.0.14.00

**Konu:** 2010/7 No'lu İç Denetim Raporu

#### **KADRO ŞUBE MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanması ile ilgili olarak Ocak 2008-Nisan 2010 döneminde gerçekleştirilen Rektörlüğümüz faaliyetlerine ilişkin iş ve işlemlerin denetimi sonucunda hazırlanan 12.08.2010 tarihli ve 2010-1032/2 sayılı İç Denetim Raporunda yer alan bulgu ve önerilerle ilgili olarak İç Denetim Birimi Başkanlığından alınan 24.01.2012 tarihli ve 18284 sayılı yazı ile eklerinin birer örneği Ek 4'te gönderilmektedir.

Anılan yazı ile ekinde gönderilen Bulgu İzleme Formunun değerlendirme ve sonuç bölümlerinde yer alan her bir öneriye ilişkin yapılan çalışmaların detaylı bir biçimde değerlendirildiği, cevabı yeterli görülen hususlarda yapılan uygulamaların bir sonraki denetimde değerlendirileceği ve cevabı yetersiz görülen ya da cevap verilmeyen önerilerle ilgili izlemeye devam edileceği belirtilmektedir.

Söz konusu yazı ekinde yer alan Bulgu İzleme Formu Değerlendirme ve Sonuç bölümlerinin tetkik edilerek, biriminizi ilgilendiren ve öncelikle ve özellikle cevabı yetersiz görülen ya da cevap verilmeyen bulgu ve önerilere ilişkin çalışma ve uygulamalarınızın İç Denetim Birimi Başkanlığına gönderilmek üzere 15.06.2012

tarihine kadar Stratejik Planlama ve Sendikalar Şube Müdürlüğüne yazı ile bildirilmesi gerekmektedir.

Bilgilerinizi ve gereğini rica ederim.

Adı SOYADI  
Personel Dairesi Başkanı

**Ekler** \_\_\_\_\_ :  
**Ek 4-A.** Bulgu ve İzleme Formu

## ABC ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ

### İç Denetim Birimi Başkanlığı

**Sayı:** B.16.0.İDB.0.00-663.02-18284

**Konu:** 2010/7 No'lu Denetim

### PERSONEL DAİRESİ BAŞKANLIĞI'NA

**İlgi:** 07.12.2011 tarihli ve B.16.0.PER.0.14.00.902 – 247836 sayılı yazı

Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanması ile ilgili Ocak 2008 – Nisan 2010 döneminde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin iş ve işlemlerin denetimi sonucunda hazırlanan 12.08.2010 tarihli ve 2010-1032/2 sayılı İç Denetim Raporunda yer alan bulgu ve önerilerle ilgili olarak, ilgili yazınız ve ekleri incelenmiş olup hazırlanan bulgu izleme formu Ek 4'te gönderilmektedir.

Ek'te gönderilen Bulgu İzleme Formunun değerlendirme ve sonuç bölümlerinde her bir öneriye ilişkin yapılan çalışmalar detaylı olarak değerlendirilmiştir. Cevabı yeterli görülen hususlarda yapılan uygulamalar bir sonraki denetimde değerlendirilecektir. Cevabı yeterli görülmeyen ya da cevap verilmeyen önerilerle ilgili izlemeye bu yazımız tarihinden itibaren 6 aylık dönemler halinde devam edilecektir.

Ek'li Bulgu İzleme Formunda da belirtildiği üzere, 2 no'lu bulguda yer alan, personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında unvan ve sayı olarak, ayrıca söz konusu personel taleplerini işleme alacak olan şube ayrımı da dikkate alınmak suretiyle elektronik ortamda kayıt altına alınması ve birimlerin karşılanan personel



ihtiyaçlarının da takibinin yapılması önerisi ile ilgili olarak örnek bir izleme tablosu oluşturulmuş olup yine yazımız ekinde gönderilmektedir.

Ayrıca, 1 no'lu bulguda yer alan "Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemlerini, usul ve esaslarını" konu alan bir rehberin hazırlanması önerisi ile ilgili olarak, rehberde yer alması gereken konu başlıkları, yol göstermek amacıyla, ana hatlarıyla ek'te gönderilmektedir. Raporunda, memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemleri ile ilgili olarak, Personel Dairesi Başkanlığınca merkez ve diğer birimlerinin ilgili personeline belli periyotlarla eğitim verilmesi öngörüldüğünden, söz konusu rehber önerilen eğitim çalışmalarında da kullanılabilir.

Öte yandan, Personel Dairesi Başkanlığında bir süreç esas alınarak yürütülen danışmanlık faaliyeti sonucunda hazırlanan raporda, birimde kontrollü bir yapı oluşturulmasını teminen yapılması gereken çalışmalar detaylı olarak açıklandığından ve önerilerimizin izlenmesi konusunda birimin en üst düzey yöneticisi ile mutabakata varıldığından, İç Denetim Raporunun iç kontrol yapısı ile ilgili 10 ve 14'üncü önerilerine ilişkin olarak bundan böyle izleme yapılmayacaktır.

Bilgileri ve gereğini rica ederim.

Adı SOYADI  
İç Denetçi

**Ekler** :  
**Ek 4-A.** Bulgu İzleme Formu  
**Ek 4-B.** Personel Talepleri İzleme Formu

## Ek 4-A

### BULGU İZLEME FORMU

**Tablo 4.6:** Bulgu İzleme Formu

Denetimin Numarası	2010/7
Denetimin Konusu	Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespiti ve karşılanmasına yönelik işlemler
Denetim Dönemi	Ocak 2008 – Nisan 2010
Rapor Tarihi ve No	12.08.2010; 2010-1032/2
Düzenleyen İç Denetçi	Ahmet ASLAN
Denetim Gözetim Sorumlusu	Ayşe ERSAN
Raporun İlgili Birime Gönderilme Tarihi	11.10.2010 tarihli ve 209721 sayılı yazı
İzleme Süresi Başlangıcı	Mayıs 2011

BULGU NO	1
ÖNERİ	<p>1) Birimlerin her türlü personel ihtiyacını Rektör imzasıyla Rektörlüğün tüm birimlerine dağıtımli olarak gönderilen 09.02.2010 tarih, 27500 sayılı yazı doğrultusunda yılın sadece Ocak ve Nisan aylarında bildirmeleri, aksi halde İhtiyaçların hiçbir şekilde dikkate alınmayacağı yönünde tekrar bilgilendirilmeleri, ayrıca her talep döneminde bir önceki dönemde karşılanmış personel ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle personel talebine yönelik son durumun revize edilerek gönderilmesinin sağlanması,</p> <p>2) Birimlerin ihtiyaçlarının sağlıklı tespit edilebilmesi ve doğru bir şekilde bildirilmesi, dolayısıyla da ihtiyaçların etkili karşılanabilmesi amacıyla;</p> <p>2.1.) Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemleri ile ilgili olarak, Personel Dairesi Başkanlığınca merkez ve diğer birimlerinin ilgili personeline belli periyotlarla eğitim verilmesi,</p> <p>2.2.) Birimler tarafından personel ihtiyaç bildiriminde kullanılmak üzere, asgari olarak atama yapılacak kadro unvanı</p>

	<p>ve sayısı, aranılan şartlar, gerekçe, çalıştırılacağı alan, ihtiyaçların öncelik sıralaması vb. bilgilerin yer aldığı standart bir form geliştirilmesi; sözleşmeli personel ihtiyaçlarının bildirilmesinde kullanılan formun nasıl doldurulacağı hususunda açıklayıcı ve yol gösterici bir metnin hazırlanması,</p> <p>2.3.) Konu ile ilgili mevzuat ve 2.5. no'lu öneri de dikkate alınmak suretiyle "Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemlerini, usul ve esaslarını" konu alan bir rehberin hazırlanması; 2.2. maddede bahsi geçen formların da rehberde yer almasının sağlanması; rehberin, eğitimler sürecinde elde edilen tecrübeler ışığında gözden geçirilmesi, geliştirilmesi ve gerekirse güncellenmesi çalışmalarının da düzenli olarak yapılması,</p> <p>2.4.) Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının Personel Dairesi Başkanlığına bildirilmesinde kullanılacak formların, formların doldurulmasına ilişkin açıklamaların ve hazırlanacak rehberin Personel Dairesi Başkanlığı internet sayfasında yer almasının sağlanması,</p> <p>2.5.) Rektörlüğümüz merkez ve diğer birimlerinin personel ihtiyacını öncelik sıralamasına tabi tutarak belirlemeleri, mevcut şartlar altında sınırlı beşeri kaynaklarla her personel talebinin karşılanması imkan ve ihtimal dahilinde bulunmadığından, söz konusu sıralama yapılırken unvan bazında görev yapmakta olan tüm personelin iş yükü analizinin yapılarak ihtiyaç gerekçesinde bu hususa yer verilmesi ve bu çerçevede yapılacak nihai değerlendirmelerin tek elden yani sadece en üst birim tarafından Personel Dairesi Başkanlığına gönderilmesi, önerilir.</p>
<b>EYLEM PLANI</b>	<p>Personel Dairesi Başkanlığınca eylem planına ilişkin olarak verilen 06.08.2010 tarih, 168796 sayılı cevabı yazıca özetle; 1, 2.2, 2.3, 2.4 ve 2.5 no'lu önerilerin yerine getirilmesi ile ilgili süreçlerin 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine</p>

	kadar sonuçlandırılacağı; 2.1 no'lu öneri doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp sürekli olacağı; ayrıca anılan maddelerle ilgili süreçlerin tamamlanma tarihine kadar belli periyotlarla konu ile ilgili Rektörlük personeli ile değerlendirme yapılacağı ve sonucunda Rektörlüğümüze bağlı birimlerin yazı ile bilgilendirilmesi suretiyle söz konusu önerilerin yerine getirilmesinin sağlanacağı ifade edilmiştir.
<b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 1</b> (31.12.2010 tarih, 267285 sayılı yazı)	Personel Dairesi Başkanlığının 31.12.2010 tarih, 267285 sayılı yazısında özetle; personel ihtiyacına ilişkin genelge, formlar ve buna ilişkin bilgilerin tüm Rektörlük birimlerine ve web sayfasında duyurusu yapılmak üzere Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığına gönderildiği ifade edilmiştir.
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 1</b>	Bir ve iki no'lu öneriler çerçevesinde birimlere gönderildiği ifade edilen yazı ve eklerinden birer örneğin değerlendirilmek üzere Rektörlüğümüze gönderilmesi gerekmektedir.
<b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 2</b> (31.01.2011 tarih, 212270 sayılı yazı)	Personel Dairesi Başkanlığının 31.01.2011 tarih, 21270 sayılı yazısı ekinde 1, 2.2 ve 2.5 no'lu önerilerle ilgili örnek yazı ve formlara yer verildiği anlaşılmaktadır.
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 2</b>	1, 2.2 ve 2.5 no'lu önerilerle ilgili yapılan çalışmalar yeterli görülmüştür. Uygulamaların amaçlandığı doğrultuda ve arzu edilen sonuca ulaşmayı sağlayacak şekilde gerçekleşebilmesi için gerekli hassasiyet ve gayretin gösterilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan 2.1, 2.3 ve 2.4 no'lu önerilerle ilgili cevap verilmediği görülmektedir. Bu konularda da gerekli çalışmaların yapılarak bilgi verilmesi gerekmektedir.
<b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 3</b> (07.12..2011 tarih, 247836 sayılı yazı)	Personel Dairesi Başkanlığının 07.12.2011 tarih ve 247836 sayılı yazısında özetle; Rektörlüğün İç Denetim Bulgularına Yönelik Eylem Planı doğrultusunda; 1 ve 2 no'lu öneriler çerçevesinde, birimlere gönderilen yazının bir örneğinin ek-1'de gönderildiği; 2.1 no'lu öneriyle ilgili olarak; merkez ve diğer birimlerdeki personele bütçe imkanları ölçüsünde 2012 yılı içerisinde eğitim verilmesinin planlandığı; Rektörlüğümüz internet sitesinde

	<p>bulunan rehberde ilave olarak ilgili şube tarafından (sözleşmeliler ve işçiler şube müdürlüğü) bilgi verilmekte olduğu;</p> <p>2.3 no'lu öneriyle ilgili olarak; personel ihtiyacına ait formun doldurulmasına ilişkin rehber ve formların birer örneğinin Ek-2'de gönderildiği;</p> <p>2.4 no'lu öneriyle ilgili olarak; personel ihtiyacının Personel Dairesi Başkanlığına bildirilmesinde kullanılacak formların, Rektörlüğümüz internet sayfasının Duyurular bölümünde (Birimlerimizin Personel İhtiyaçlarının Bildirilmesi ve İhtiyaçlarının Karşılanması 657 Sayılı Devlet Memurları 4/A ve 4/B) yer aldığı, belirtilmiştir.</p>
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 3</b>	<p>1 no'lu önerimizle ilgili olarak yapılan işlem daha önce değerlendirilmiş ve birimlere yazılı yazı yeterli görülmüştür. Uygulama bir sonraki denetimde değerlendirilecektir.</p> <p>2.1 Önerimizle ilgili olarak henüz bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. Konu takip edilecektir.</p> <p>2.2 Önerimizle ilgili olarak yapılan çalışmalar daha önce değerlendirilmiş ve personel ihtiyacının bildirilmesinde kullanılmak üzere hazırlanan formlarla sözleşmeli personel ihtiyacının bildirilmesinde kullanılan formun doldurulmasına ilişkin açıklama metni yeterli görülmüştür.</p> <p>2.3 Önerimizde, konu ile ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde “Memur ve sözleşmeli personel ihtiyacının tespit edilmesi, bildirilmesi ve personel ihtiyacının karşılanması yöntemlerini, usul ve esaslarını” konu alan bir rehberin hazırlanması istendiği halde, İdarenin cevap yazısı ekinde yer alan ve rehber adı verilen metin, sadece sözleşmeli personel işlem formunun nasıl doldurulacağına ilişkin bir açıklama metnidir. Söz konusu metin 2.2 no'lu önerimize uygun olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle 2.3 no'lu önerimizle ilgili bir işlem yapılmadığı anlaşılmıştır. Konu takip edilecektir.</p> <p>Hazırlanması önerilen rehberde yer alması gereken konu</p>

	<p>başlıkları ana hatlarıyla Ek'te gönderilmektedir. Rehberin hazırlanması için, Rektörlükçe uygun görülen sayıda uzman personel görevlendirilmesi, daha sonra hazırlanan rehberin ilgili müdürlerce gözden geçirilmesi tavsiye edilmektedir.</p> <p>2.4 Personel ihtiyacının bildirilmesinde kullanılması istenen formların ve açıklama metninin Rektörlüğümüz internet sayfasının Duyurular bölümünde yer aldığı görülmüştür. 2.3 no'lu önerimizde bahsi geçen rehberin de hazırlandıktan sonra internet sayfasında yer alması sağlanmalıdır.</p>
<b>BULGU NO</b>	<b>2</b>
<b>ÖNERİ</b>	<p>3) Birimlerden gelen personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında bazı unvan ve sayı olarak, ayrıca söz konusu personel taleplerini işleme alacak olan şube (atama şubesi-merkez, atama şubesi-diğer, kadro şubesi) ayrımı da dikkate alınmak suretiyle elektronik ortamda kayıt altına alınması ve birimlerin karşılanan personel ihtiyaçlarının da yine aynı sistem üzerinden takibinin yapılarak personel planlamasında kullanılacak şekilde güncel bilgilerin elektronik ortamda hazır bulundurulması önerilir.</p> <p>4) Personel Dairesi Başkanlığınca personel temin edilmesi ve birimlere yerleştirilmesi aşamasında, personel talep eden birimler tarafından 2.5 no'lu öneri çerçevesinde hazırlanmış olan personel ihtiyaç analizleri dikkate alınarak hareket edilmesi önerilir.</p> <p>5) Kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak, gereksiz ve aşırı personel hareketliliğinin önüne geçilmesini mümkün kılmak, personelin yer değiştirme iş ve işlemlerini hizmetin gereklerine uygun, dengeli ve objektif kurallara bağlamak amacıyla “Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik” dikkate alınarak Rektörlüğümüz özel yönetmeliğinin ivedilikle hazırlanarak yürürlüğe konulması önerilir.</p> <p>6) Kullanılmakta olan insan kaynakları sisteminin genel olarak ihtiyacı karşılar nitelikte olduğu dikkate alındığında, hâlihazırda</p>

	<p>sorun teşkil eden yönleri ile ele alınarak ihtiyacı tam karşılayacak düzeye getirilmesi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığı ile irtibata geçilmesi önerilir.</p>
<p><b>EYLEM PLANI</b></p>	<p>Personel Dairesi Başkanlığınca eylem planına ilişkin olarak verilen 06.08.2010 tarih, 168796 sayılı cevabi yazıda özetle; 3 ve 4 no'lu önerilerin yerine getirilmesi ile ilgili süreçlerin 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı, ayrıca 4 no'lu önerinin ilgili şubelerce takibinin yapılmasının sağlanacağı; 5 no'lu öneri doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp 15.02.2011 tarihine kadar tamamlanacağı, ayrıca Mevzuat Plan ve Program Şube Müdürlüğü sekreterliğinde sürecin bitimine kadar her ayın son mesai günü yapılacak toplantılarla anılan yönetmelik ile ilgili çalışmaların gerçekleştirileceği; 6 no'lu öneri ile ilgili sürecin ise 06.08.2010 – 31.10.2010 tarihleri arasında sonuçlandırılacağı, ayrıca Mevzuat Plan ve Program Şube Müdürlüğü sekreterliğinde süreç bitim tarihine kadar her ayın son mesai günü yapılacak toplantılarla anılan eksikliklerin tespiti yapılarak Strateji Geliştirme Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezi nezdinde sorunların çözümü için ortak çalışma yürütüleceği ifade edilmiştir.</p> <p>İç Denetim Raporunda, eylem planı ile ilgili olarak, 4 no'lu öneri doğrultusunda ilgili birim tarafından yapılacak işlemin süreklilik göstermesi nedeniyle sürecin bitiş tarihi şeklinde bir tarih ile sınırlandırmaya gidilmesinin doğru olmadığı, söz konusu öneri çerçevesindeki uygulamanın sürekliliğinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.</p>
<p><b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 1</b> (28.10.2010 tarih, 223676 sayılı yazı)</p>	<p>Personel Dairesi Başkanlığının 28.10.2010 tarih, 223676 sayılı yazısında tespit 6 ile ilgili olarak, insan kaynakları bilgi sistemindeki aksaklıkların giderilmesi ve söz konusu sisteme eklenmesi istenilen bilgilerin 27.10.2010 tarih, 222827 sayılı yazı ile Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderildiği ifade edilmiştir.</p>

<p><b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 1</b></p>	<p>İzleme döneminde diğer hususlarla birlikte Strateji Geliştirme Başkanlığına yazılan yazının akıbeti hakkında da bilgi alınacaktır.</p>
<p><b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 2 (31.12.2010 tarih, 267285 sayılı yazı)</b></p>	<p>Personel Dairesi Başkanlığının 31.12.2010 tarih, 267285 sayılı yazısında önerilerle ilgili olarak özetle; Öneri 3- Personel ihtiyacına ilişkin hazırlanan formlar ile ilgili kayıt sistemi oluşturulması amacıyla Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı yetkilileri ile toplantı yapılarak isteklerinin bildirildiği, Öneri 4- 2.5 öneri doğrultusunda yapılmakta olduğu, ifade edilmiştir.</p>
<p><b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 2</b></p>	<p>3- Toplantı sonucu alınan karar ve 3 no’lu öneriyi karşılayacak nitelikte çalışmanın ne zaman tamamlanacağı ile ilgili bilgi verilmelidir. Zira anılan öneri doğrultusunda gerekli işlemin 31.12.2010 tarihine kadar tamamlanacağı eylem planına bağlanmış bulunmaktadır. 4- 2.5 no’lu öneri çerçevesinde yapılan uygulamalar bir sonraki denetimde değerlendirilecektir. Ayrıca 5 ve 6 no’lu öneriler ile ilgili olarak cevap verilmediği anlaşılmakta olup bu kapsamda da gerekli bilgiler verilmelidir.</p>
<p><b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 3 (07.12.2011 tarih, 247836 sayılı yazı)</b></p>	<p>3 ve 6 no’lu önerilerle ilgili olarak; İnsan Kaynakları Sisteminde yapılması istenilen değişiklik ve eklemelerin, Ek 3’te bir örneği gönderilen 27.10.2011 tarih ve 222827 sayılı yazı ile Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderildiği, gönderilen tekliflerin bir kısmının tamamlandığı, bir kısmının da yapım aşamasında olduğu; 5 no’lu öneriyle ilgili olarak; “ABC Üniversitesi Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik” taslağının hazırlanarak Rektörlüğümüz merkez birimlerinin görüşleri doğrultusunda düzenlendiği ve Ek 4’teki 23.03.2011 tarih ve 61344 sayılı yazı ile Hukuk Müşavirliğine gönderildiği, belirtilmiştir.</p>



<p><b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 3</b></p>	<p>3- İdarece verilen cevap 3 no’lu önerimizle ilgili değildir. Önerimiz, personel taleplerinin ihtiyaç bildiren birim bazında unvan ve sayı olarak, ayrıca söz konusu personel taleplerini işleme alacak olan şube ayrımı da dikkate alınmak suretiyle elektronik ortamda kayıt altına alınması ve birimlerin karşılanan personel ihtiyaçlarının da yine aynı sistem üzerinden takibinin yapılmasıdır. Bilgisayar ortamında tutulması istenen kayıtların yer aldığı bir tablo örneği ekte gönderilmektedir. Süreçte görev alan şubelerin her birinin kendi görev alanı ile ilgili kayıtları tutması sağlanmalıdır. Konu sonraki izleme dönemlerinde takip edilecektir.</p> <p>6- Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderilen yazı ve ekleri incelenmiştir. Verilen cevapta insan kaynakları sistemindeki sorunların bir kısmının çözüme kavuştuğu, bir kısmının da yapım aşamasında olduğu belirtildiğinden konu sonraki izleme dönemlerinde takip edilecektir. Rektörlüğün, sistemde tespit ettiği tüm sorunlar çözümlene kadar gerekli girişim ve takibi yapması uygun olacaktır.</p> <p>5- Verilen cevapta “ABC Üniversitesi Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik” taslağının hazırlanarak Rektörlüğümüz merkez birimlerinin görüşleri doğrultusunda düzenlendiği ve 23.03.2011 tarih ve 61344 sayılı yazı ile Hukuk Müşavirliğine gönderildiği belirtilmekle beraber; yazı ekinde gönderilen 23.03.2011 tarihli ve 61344 sayılı yazı, Devlet Memurlarının Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik’e geçici bir madde eklenmesine ilişkindir. Dolayısıyla, idarenin cevap yazısı ekinde yer alan Yönetmelik taslağının Hukuk Müşavirliğine gönderilip gönderilmediği ve akıbeti hakkında bilgi verilmelidir.</p>
--	--

<b>BULGU NO</b>	<b>3</b>
<b>ÖNERİ</b>	<p>İç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere 5 ana unsuruna ilişkin tüm standartların ilgili tebliğ ve üst yönetici tarafından onaylanan iç kontrol standartları eylem planı doğrultusunda kurulmasına katkı sağlamak ve idarenin faaliyetlerini icra aşamasında karşı karşıya kaldığı sıkıntıları aşabilmesine destek olması bakımından;</p> <p>7) Rektörlükte görev yapmakta olan tüm personel ile ilgili görev, yetki ve sorumlulukların yazılı olarak tanımlanması önerilir.</p> <p>8) Rektörlükte görev yapan personelin eğitim ihtiyacına yönelik tespitlerin muntazaman yapılması ve ihtiyacın en verimli şekilde giderilebilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınması, ayrıca personelin almış olduğu eğitimlerin insan kaynakları sistemi üzerinden kayıt altına alınması önerilir.</p> <p>9) Faaliyetlerin yürütülmesinde, her aşamasındaki imza ve onay mercilerinin yazılı olarak belirlenmesi ve hazırlanacak iş akış süreçlerinde gösterilmesi önerilir.</p> <p>10) Yürütülen her işlem türü ile ilgili olarak detaylı yazılı prosedürlerin / iş akış süreçlerinin hazırlanması önerilir.</p> <p>11) Birim olarak yaklaşık olarak 410 rektörlük personelinin iş ve işlemlerini yürüten Personel Dairesi Başkanlığına ayrılmış olan çalışma alanının faaliyetlerin etkili ve yeterli sayıda personel tarafından yürütülebilmesi açısından genişletilmesi ve bu amaçla İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı nezdinde gerekli girişimlerde bulunulması, yer sorununun çözümünü müteakiben yeniden personel planlaması yapılarak ihtiyacın giderilmesi yönünde gerekli işlemlerin başlatılması önerilir.</p> <p>12.1.) Onbir no'lu öneri kapsamında aynı zamanda birim arşivi için de gerekli yer planlamasının yapılması, halihazırda kullanılmakta olan arşiv depolarının güvenliği sağlayacak</p>

	<p>şekilde sürekli olarak kilitli tutulması,</p> <p>12.2.) Gerek etkili bir yönetim için ihtiyaç duyulan bilginin zamanında teminini, gerekse kişilerin bilgi edinme hakkı doğrultusunda talep edebileceği her türlü bilgi ve belgeye anında erişimini ve paylaşımını mümkün ve kolay kılmak, ayrıca bilginin kayıtlı bulunduğu ortamların teşekkülü safhasında gerekli disiplini sağlamak amacıyla evrak dosyalama ve arşiv sisteminin bu konuda belirlenmiş mevzuat ve standartlara uyumlu olacak şekilde düzenlenmesi, önerilir.</p> <p>13) Rektörlüğümüz faaliyet raporlarında Personel Dairesi Başkanlığı faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmesi önerilir.</p> <p>14) Eylem planına bağlanan kamu iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara ivedilikle başlanarak plan takviminin öngördüğü şekilde sonuçlandırılması, önerilir.</p>
<b>EYLEM PLANI</b>	<p>Personel Dairesi Başkanlığınca eylem planına ilişkin olarak verilen 06.08.2010 tarih, 168796 sayılı cevabi yazıda özetle; 7 no'lu öneri doğrultusunda sürecin 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı, ayrıca Mevzuat Plan ve Program Şube Müdürlüğü sekreterliğinde süreç bitim tarihine kadar her ayın son mesai günü yapılacak toplantılarla anılan görev, yetki ve sorumluluk tespiti çalışmalarının yapılacağı; 8 no'lu öneri doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp sürekli devam edeceği, ayrıca Sicil Şube Müdürlüğü sekreterliğinde süreç bitim tarihine kadar her ayın son mesai günü yapılacak toplantılarla alınacak tedbirlerin belirlenerek personel eğitimlerinin insan kaynakları sistemine alınmasına çalışılacağı; 9 ve 10 no'lu öneriler doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı, ayrıca Rektörlükteki tüm şube müdürlerinin görev alanları ile ilgili olarak anılan tespit ve önerileri düzenleyerek süreç bitim tarihine kadar Rektörlük Makamına iletcekleri; 11 no'lu öneri doğrultusunda sürecin 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine kadar</p>

	<p>sonuçlandırılacağı, ayrıca İdari İşler ve Evrak Şube Müdürlüğünün koordinesinde İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı nezdinde gerek yazılı gerek şifahi görüşmelerle yer sorununun çözümlenmesine çalışılacağı, sorunun çözümünü müteakip personel ihtiyaçlarının giderilmesine çalışılacağı; 12.1 no'lu öneri doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp 31.12.2010 tarihine kadar sonuçlandırılacağı, ayrıca arşiv yer sorunu 11 no'lu öneri kapsamında değerlendirileceği, arşiv dolaplarının güvenliğinin ise derhal ilgili şube müdürlerinin denetimi ile sağlanacağı; 12.2 no'lu öneri doğrultusunda sürecin ise 06.08.2010 tarihinde başlayıp 06.08.2011 tarihine kadar sonuçlandırılacağı, ayrıca tüm şubelerce süreç bitim tarihine kadar evrak ve arşiv sisteminde mevzuat uyumunun gerçekleştirilmesinin sağlanacağı, 13 no'lu öneri doğrultusunda Rektörlük Faaliyet Raporunun derhal Strateji Geliştirme Başkanlığına iletiildiği; 14 no'lu öneri ile ilgili sürecin 08.08.2010 – 06.08.2011 tarihleri arasında sorumlu Ahmet ARSLAN'ın koordinasyonunda plan takviminin öngördüğü şekilde sonuçlandırılacağı ifade edilmektedir.</p>
<p><b>İDARECE</b> <b>YAPILAN İŞLEM 1</b> <b>(28.10.2010 tarih,</b> <b>223676 sayılı yazı)</b></p>	<p>Personel Dairesi Başkanlığının 28.10.2010 tarih, 223676 sayılı yazısında önerilerle ilgili olarak;</p> <p>7- Başkanlık personeline imza karşılığında görevleri ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgelerinin hazırlandığı;</p> <p>11- Personel Dairesi Başkanlığına ait olup bilgi işlem birimi tarafından kullanılmakta olan 47 no'lu odanın boşaltılmış olduğu ve kullanıma hazır hale getirildiği;</p> <p>12.1- Arşiv dolaplarının arızalı kilitlerinin değiştirilerek kapalı tutulmasının sağlandığı;</p> <p>12.2- Evrak dosyalama ve arşiv sisteminin saklama süreli standart dosya planına göre tespit edilen eksikliklerin giderildiği;</p>

	13- Başkanlık faaliyet raporunun 05.05.2010 tarih, 94622 sayılı yazı ile Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderildiği, belirtilmiştir.
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 1</b>	7- Cevap yeterli görülmüştür. 11- Öneri doğrultusunda başlatılan çalışmalarına devam edilmesi gerekmektedir. 12.1- Arşiv dolapları ile ilgili yapılan işler yeterli görülmüştür. 12.2- Cevap yeterli görülmüştür. 13- Cevap yeterli görülmüştür.
<b>İDARECE YAPILAN İŞLEM 2 (31.12.2010 tarih, 267285 sayılı yazı)</b>	Personel Dairesi Başkanlığının 31.12.2010 tarih, 167285 sayılı yazısında önerilerle ilgili olarak özetle; 8- Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğünce düzenlenen ve Rektörlüğe bildirilen eğitim programlarına katılımın sağlandığı, 9- Rektörlük makamının 24.12.2009 tarih, 243553 sayılı onayı ile oluşturulan yetki devrine göre imza aşamalarının belirlendiği, 10- Başkanlık hizmet envanterinin oluşturulduğu, ifade edilmektedir.
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 2</b>	8- Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğünce düzenlenen eğitim programlarına katılımın sağlanması olumlu yönde görülmekle birlikte ayrıca Rektörlüğün kendi personeli ile ilgili olarak yürütülen faaliyetlere özgü eğitim ihtiyacının belirlenerek bu kapsamda eğitim programı düzenlenmesinin talep edilmesi ve katılımın sağlanması önerimizin esasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda hareket edilmelidir. Uygulama bir sonraki denetimde değerlendirilecektir. 9- Bu kapsamda yapılan çalışma örneğinin Rektörlüğümüze değerlendirilmek üzere gönderilmesi gerekmektedir. 10-Hizmet envanterinden neyin kastedildiği anlaşılamamaktadır. Dolayısıyla öneri kapsamında yapılan çalışma örneğinin Rektörlüğümüze değerlendirilmek üzere gönderilmesi gerekmektedir. 11- Personel ihtiyacının belirlenmesi ve giderilmesine yönelik

	<p>yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmelidir.</p> <p>14- Eylem planına bağlanan kamu iç kontrol standartları ile ilgili Rektörlükçe yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmelidir.</p>
<p><b>İDARECE</b> <b>YAPILAN İŞLEM 3</b> <b>(31.01.2011 tarih,</b> <b>21270 sayılı yazı)</b></p>	<p>Personel Dairesi Başkanlığının 31.01.2011 tarih, 21270 sayılı yazısının ekinde “hizmet envanteri” isimli bir çalışmaya yer verilmiştir.</p>
<p><b>DEĞERLENDİRME</b> <b>VE SONUÇ 3</b></p>	<p>9, 11 ve 14 no’lu öneriler ile ilgili cevap verilmediği anlaşılmakta olup, bu hususlarda bilgi verilmelidir.</p> <p>10 no’lu öneriye cevap olmak üzere gönderilen hizmet envanteri, Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin, Vatandaşın Bilgilendirilmesi başlıklı 5’inci maddesi hükmü uyarınca hazırlandığı görülmüştür. Önerimizde ise, 8 no’lu Kamu İç Kontrol Standardı gereğince, yürütülen faaliyetlerin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsayan, güncel, mevzuata uygun, kapsamlı, ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir prosedür ve dokümanların hazırlanması istenmiştir. Rektörlüğümüzce hazırlanan Tüketim Malzemeleri Giriş İşlemleri İş Akış Süreci ek’te gönderilmektedir. Yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin bu çerçevede hazırlanması gerekmektedir. Konu takip edilecektir.</p>
<p><b>İDARECE</b> <b>YAPILAN İŞLEM 4</b> <b>(07.12.2011 tarih,</b> <b>247836 sayılı yazı)</b></p>	<p>8 no’lu öneriyle ilgili olarak; 2012 yılı içerisinde Rektörlükçe uygun görülen hizmet içi eğitim konularının Ek 5’te bulunan 13.07.2011 tarih ve 148317 sayılı yazı ile Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğüne gönderildiği;</p> <p>9 no’lu öneriyle ilgili olarak; Rektörlük Makamının 24.12.2009 tarih ve 243553 sayılı onayı ile oluşturulan yetki devrine göre imza aşamalarını konu alan yazı ve ekinin bir örneğinin Ek 6’da gönderildiği;</p> <p>10 no’lu öneriyle ilgili olarak; Rektörlüğün iş akış süreçleri ile görev, yetki ve sorumluluklarını gösterir dokümanların Ek 7 ve</p>

	<p>Ek 8’de gönderildiği;</p> <p>11 no’lu öneriyle ilgili olarak; personel ihtiyacının belirlenmesi için 31.12.2010 tarih ve 267161 sayılı yazının birimlere gönderildiği; personel ihtiyacının giderilmesine yönelik çalışmaların, talepler doğrultusunda Mali Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun “Kadroların Kullanımına İlişkin Esaslar” başlıklı 22’nci maddenin 1’nci fıkrasında, 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2’nci maddesinde belirtilen “kamu idare, kurum ve kuruluşları; serbest memur kadrolarına yıl içerisinde emeklilik, ölüm, istifa veya nakil sonucu ayrılan memur sayısının yüzde 50’yi geçmeyecek şekilde açıktan veya diğer kamu idare, kurum ve kuruluşlarından nakil suretiyle atama yapılabilir.” hükmü uyarınca personel ihtiyacının karşılanmaya çalışılmakta olduğu;</p> <p>14 no’lu öneriyle ilgili olarak; Kamu iç Kontrol Standartları ile ilgili Rektörlük tarafından sürdürülen çalışmaların, Ek 9’daki 30.06.2011 tarih ve 138569 sayılı yazı ile Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderildiği, belirtilmiştir.</p>
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 4</b>	<p>8- Birimde görev yapan personelin eğitim ihtiyacının gereği için ilgili Birime bildirildiği görülmüş, bu nedenle verilen cevap yeterli görülmüştür.</p> <p>Aynı numaralı önerimizde yer alan, personelin almış olduğu eğitimlerin kayıt altına alınmasıyla ilgili bir cevap verilmemiştir. Personel Dairesi Başkanlığında yürütülen ve 23.11.2011 tarihli ve 2011-1032/4 sayılı İnceleme Raporuna bağlanan iç kontrol danışmanlık faaliyetinde, her personel için eğitim takip çizelgelerinin oluşturulması sağlanmıştır. Rapor da belirtildiği üzere, eğitim takip çizelgelerinin amacı, personelin katıldığı her türlü eğitim programı ve eğitim seminerinin kayıt altına alınması suretiyle yöneticilere amiri oldukları birimlerde görevli personelin yeterliliği ve eğitim alt yapısı konusunda düzenli bilgi akışının sağlanması ve gerek uygulanacak hizmet içi eğitim konularının tespitinde gerekse</p>

	<p>eğitim programlarına katılacak personelin tespitinde yol göstermesidir.</p> <p>Bu nedenle, Rektörlükte görev yapmakta olan her personel için, eğitim takip çizelgelerinin oluşturulması ve personelin katıldığı her türlü eğitim programı ve eğitim seminerinin bu çizelgelere düzenli olarak kaydının yapılması elzemdir.</p> <p>Personel Eğitim Takip Çizelgesi örneği İnceleme Raporu ekinde Rektörlüğe gönderilmiştir. Konu takip edilecektir.</p> <p>9- Söz konusu Rektör onayı ve eki İmza Yetki Devri isimli onay ile yetki devrine ilişkin konuların ve yetkinin verildiği makamın belirlendiği anlaşılmıştır. Verilen cevap yeterli görülmüştür.</p> <p>10- Görev, yetki ve sorumlulukla ilgili dokümanın ayrıntılı olarak hazırlandığı ve uygun olduğu görülmüştür. Ek-7’de gönderilen “İş Akış Süreçleri” başlıklı doküman ise Rektörlüğümüz Kalite Yönetim Sistemi çalışmaları kapsamında düzenlenen talimatlardır.</p> <p>Personel Dairesi Başkanlığında, bir süreç örnek seçilerek yürütölen iç kontrol danışmanlık faaliyeti sonrasında hazırlanan İnceleme Raporu Rektörlüğe gönderilmiştir; Raporda, Rektörlüğün tüm süreçleri (faaliyetleri) için benzer şekilde iş akış süreçlerinin ve diğer yazılı prosedürlerin hazırlanması, risk ve kontrol tablolarının oluşturulması ve bu süreçlerde görevli tüm personele dağıtılması istenmiştir. Söz konusu İnceleme Raporunda yerine getirilmesi istenen hususlarla ilgili olarak Rektörlükçe yapılan çalışmaların izlenmesi konusunda, Personel Dairesi Başkanı ile mutabakata varıldığından, izleme bu çerçevede yapılacaktır. Bu nedenle, İç Denetim Raporunda yer alan bu öneri ile ilgili izleme yapılmayacaktır.</p> <p>11- Verilen cevapta bahsi geçen yazı, Rektörlüğümüz birimlerinin personel ihtiyacının karşılanmasına ilişkin yazıdır. Bizim önerimiz ise, Personel Dairesi Başkanlığına ayrılmış olan çalışma alanının genişletilmesi ve bu amaçla İdari ve Mali İşler</p>
--	--



	<p>Daire Başkanlığı nezdinde gerekli girişimlerde bulunulması, yer sorununun çözümünü müteakiben yeniden personel planlaması yapılarak personel ihtiyacının karşılanması için gerekli iş ve işlemlerin yapılmasıdır. Bu hususta yapılan çalışmalar takip edilecektir.</p> <p>14- İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı çerçevesinde Personel Dairesi Başkanlığınca Sürdürülen Çalışmalar başlıklı tabloda yer alan ve devam ettiği belirtilen iş ve işlemlerin ve tüm çalışmaların, eylem planında yer aldığı şekilde tamamlanması uygun olacaktır.</p>
--	--

**Ek 4-B**

**PERSONEL TALEPLERİ İZLEME FORMU**

**Tablo 4.7:** Personel Talepleri İzleme Formu

**YILI:**

<b>Birim Adı</b>	<b>Talep Yazısının Tarihi ve Sayısı</b>	<b>Talep Edilen Kadro Unvanı</b>	<b>Sayısı</b>	<b>Talebin Gerekçesi</b>	<b>Yapılan İşlem ve Gerekçesi</b>

**Tablonun Doldurulmasına İlişkin Açıklamalar:**

1. Tablo, asgari bilgileri içerecek şekilde düzenlenmiştir. Faaliyetleri yürüten birimlerce gerekli görüldüğü takdirde, yeni kayıtları içerecek şekilde genişletilmelidir.
2. Tablo, merkez teşkilatı birimleri ve diğer birimler için ilgili şubelerce ayrı ayrı düzenlenir; gerekli görüldüğü takdirde harcama birimi düzeyinde ayrıntılı tablolar oluşturulabilir.

## 5. SONUÇ

Kamu mali yönetimi alanlarında uzmanlaşmış personel eksikliği nedeniyle çoğu kamu kurumlarında bu sistemleri oluşturmak oldukça sancılı olmakta ve çok zaman almaktadır. Kurum, bu durumun doğal sonucu olarak gerek maliyet açısından, gerekse gelişim hızı açısından olumsuz bir süreçle karşı karşıya kalmakta ve birçok fırsat kaybına uğramaktadır. Kurumlardaki iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır.

Bu doğrultuda, tez çalışmasında yeni kamu mali yönetimi kanunu ile getirilen kamu kuruluşlarındaki iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimin, uluslararası standartlara uygun şekilde oluşturulması, sürdürülmesi ve uygulanması çalışmalarına yükseköğretim kurumları bazında katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

İç denetim ve iç kontrol, küreselleşme ve yerelleşme ile yetki, görev ve sorumlulukları arttırılan bir kâr amacı gütmeyen organizasyon olan üniversiteler için vazgeçilmez bir yönetim ilkesi olma konumunu güçlendirmiştir. Bu bağlamda üniversitelerde; iç denetçileri iç denetim faaliyetlerinden, üst yöneticiler ise malî yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. İç denetim ve iç kontrol uygulamaları faaliyete geçirilmiş ve sistemli bir şekilde raporlama, iyileştirme çalışmalarına başlanmıştır.

Türk kamu mali yönetim sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Üniversitelerin çalışmalarına değer katılması, geliştirilen denetim ilke ve tekniklerinin üniversitelerde etkin uygulanması ile mümkün olacaktır. Üniversite kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik bir iç denetim mekanizmasının kurulması ve çalışmalarına katkıda bulunulması, bu araştırmanın önemini ortaya çıkarmaktadır.

Modern anlamda iç kontrollerin ve iç denetim fonksiyonunun kâr amacı gütmeyen kurumlarda nasıl tasarlanacağına ve sürdürüleceğine ilişkin başarılı uygulama örneklerine ait çalışmalar literatürde sınırlı sayıdadır. Bu tez çalışmasının son bölümünde uygulayıcıların bu konudaki bilgi eksikliğini giderebilmek amacıyla bir devlet üniversitesinde iç kontrol ve iç denetimin tasarım ve işleyişine ilişkin örnek bir model sunulmaya çalışılmıştır. Böylece konu ile ilgili bilgi eksikliğinin giderilebilmesi ve uygulayıcılara örnek bir uygulama rehberi sunulması tasarlanmıştır.

Günümüz toplumunda teknoloji ve ekonomi alanlarındaki gelişmeler neticesinde kurumların faaliyet alanları, etkinlikleri genişlemiştir. Bunun doğal sonucu olarak kurumlara ilgilenen tarafların sayısı artmıştır. İlgili tarafların alacakları kararlara destek olması açısından güvenilir bilgiye olan gereksinim her zaman için önemini korumaktadır. Kurum yönetici ve çalışanlarının eğilimleri, kurumdaki iş yükünün artması ve paralelinde oluşabilecek hatalı işlemler, kurumlardan edinilecek bilgilerin güvenilirliğine gölge düşürecek unsurlardır. Bu durum kurum ilgililerine alacakları kararlarda yardımcı olması amacıyla bağımsız bir kişi tarafından bilgilerin denetlenmesi ihtiyacını doğurmuştur.

Genel olarak denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. İç denetim ise, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir güvence danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu temel fonksiyon çerçevesinde iç denetim, kurumun iç kontrollerinin, risk değerleme yöntem ve tekniklerinin ve iyi yönetim ilkelerinin etkililiğini değerlendirme görevini üstlenmektedir.

Kurum içinde etkin iç kontrol sisteminin bulunması, kurum içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır. Aynı zamanda denetim esnasında zaman, emek ve para kaybını minimuma indirmektedir. İç denetçiler, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri araştırmaları. Buldukları kurum aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi veya azaltılması için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Risklerin tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması, kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve kurumun rekabet gücünü artırır. Bu da kurumun ileriye daha güvenle bakması anlamına gelir.

İç denetçi, risklerin gerçekleşmesi durumunda uygulanması gereken faaliyetleri de belirleyerek, olumsuz koşullarda kurumun en kısa zamanda eski gücüne kavuşmasını sağlar. İç denetçiler iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında kurumun kurumsal yönetim sistemlerini de inceleyerek gerekli gördükleri takdirde iyileştirici önerilerde bulunabilmektedirler. Kurumlarda kurumsal yönetime önem verilmesi ve uygulama kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının artması ve kurum itibarının yüksek seviyede olmasını sağlar. Bu nedenle kurumlarda iç denetim fonksiyonunun önemi gün geçtikçe artmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA), iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini belirlemek, kaliteli iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nı kabul etmiştir. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve iç denetimlerin sonuca ulaşabilmesi ancak bu standartlara uyulması sayesinde gerçekleşebilir.

Kurumlardaki iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. İç denetim bölümü gereken riskleri tespit edebilmeli ve üst yönetimi bilgilendirmelidir. İç denetim yöneticisinin ve bölümde görev yapmakta olan iç denetçilerin uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini kanıtlayan en büyük belgedir. Kurumdaki iç denetim bölümünde sürekli iç değerlendirmelerin yapılması yapılan iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu da iç denetim bölümü faaliyetlerinin organize ve disiplinli bir şekilde yapıldığının göstergesidir.

Kurumlarda denetim ihtiyacının doğması, beraberinde kontrol kavramını gündeme getirmiştir. Kontrolü; kurumların amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak politika ve prosedürler olarak tanımlamak mümkündür. Organizasyon yönetiminin oluşturduğu politikalara uyumun sağlanması, kurum faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, varlık kayıplarının önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin sağlanması amaçlarıyla oluşturulan politika ve prosedürler bütünü, iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. Denetçileri iç kontrol yapısını inceleme aşamasında bu politika ve prosedürlerin yapılıp yapılmadığını gözden geçirir ve değerlendirirler. İç kontrol yapısının incelenmesi, denetçi tarafından belirlenecek olan kontrol risk çalışmalarının kapsamına, zamanlamasına ve niteliğine doğrudan

etki eder. Kontrol riski, kurumun bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkinliğinin bir sonucudur. Yani iç kontrol yapısının yeterliliği kontrol riskini düşürür ve denetçi daha az örnek üzerinde çalışır. Eğer iç kontrol yapısı yeterli bulunmaz ise denetim riskini minimuma indirmek için daha fazla kanıt toplamak zorunda kalınır. Bu da daha fazla emek, zaman ve maliyet demektir.

Günümüzde iç kontrol sisteminin oluşturulmasında iki temel unsur ön plana çıkmaktadır; bunlardan ilki, bir kuruma ait kontrol sisteminin alınıp başka bir kuruma monte edilemeyeceğidir. Her kurumun kendi organizasyon yapısına, faaliyet alanına, şirket kültürüne özgü bir iç kontrol sistemi oluşturması gerekmektedir. İkincisi ise, oluşturulacak iç kontrol sistemi ile yüklenen maliyetin, kontrollerin sağlayacağı faydayı aşmaması gerektiğidir.

Değişimin hızlandığı dünyada, küreselleşme ve bilgi toplumunun gerektirdiği yönetim anlayışına dayalı olarak, gerek özel sektörde gerekse kamu mali yönetim sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Bu düzenlemelerden biri olan, Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu maliyesinin temel ilkeleri ve kamu kaynağının kullanılması konularına önemli değişiklikler getirmiştir. Kanun içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları, yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan unsurlar olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte "İç Denetim" kavramı, kamu yönetim sistemine ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen, 5018 sayılı Kanun ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanun ile çok az maddesinde değişikliğe uğramıştır. 5018 sayılı Kanun, kamu mali

denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. 5018 sayılı Kanun'un iç denetime ilişkin hükümleri, 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Etkin bir iç denetim, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç deneticilerin tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkin bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanun'da öngörülen tedbirler yeterli değildir. Söz konusu Kanun'da belirtilen iç denetim faaliyeti, bağımsız nesnel bir güvence sağlama faaliyetinden ziyade bir danışmanlık faaliyetidir.

5018 sayılı Kanun'da İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda uygulanabilir bir rolü yoktur. Kanun'da, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen uygulanabilir bir tedbir mevcut değildir. Kanun'da, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını güvence altına alan hükümlere yer verilmediğinden, kamu denetim sistemimiz etkin bir fonksiyon ifa etmeyen yeni bir denetim birimini daha bünyesinde barındırma ihtimali vardır.

Ülkemizdeki kamu kesimi iç denetim birimlerinin yeni çalışma anlayışını ve iyi uygulama örneklerini kendi yapılarına uyarlamaya çalışmaları, denetim sistemimize olduğu kadar kamu yönetimimizin yeniden yapılanma çalışmalarına da katkıda bulunabilecektir. Ülkemizdeki kamu kesimi iç denetim birimleri öncelikle içe dönüklükten kurtulmalı, diyalog ve işbirliği ile bilgi ve deneyimlerini hem birbirleri ve denetlenenlerle, hem de dış denetim kuruluşları ve yüksek denetim organlarıyla paylaşma yollarını araştırmalıdır.

İç denetim birimleri yaratıcı ve analitik biçimde düşünebilen, ekip çalışmasına yatkın ve işbirliğine açık yeni bir denetçi profilini yaratabilmek ve



denetim personelinin meslekteki gelişmeleri ve yenilikleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla hizmet içi eğitimlerine ve mesleki gelişim programlarına süreklilik temelinde ve sistematik olarak eğilmelidirler. İç denetim birimleri giderek artan ivmeyle gelişen bilişim teknolojisinin getirdiği imkânlardan sistemli bir biçimde ve gerektiği şekilde yararlanmanın yollarını aramalıdır.

5018 sayılı Kanun'da iç denetimin nasıl yapılacağı belirtilmemiştir. Uluslararası tanımlamalarda yer alan mali, uygunluk, performans, sistem ve bilgi işlem denetimlerinden bahsedilmiş ama teoride var olan bu hususların pratikte denetim sürecine nasıl yansıtılacağı belirtilmemiştir. Her bir iç denetim türünün nasıl yapılacağı ile yazılı prosedürler henüz oluşturulmamıştır. Bu husus ile ilgili uluslararası kamu iç denetim standartları yazılı prosedürleri ve uygulama örnekleri sistemimizin içine kısa sürede dâhil edilmelidir.

Yeni sistemin uygulanmasında bazı karışıklıklar ya da nitelikli eleman ihtiyacından kaynaklanan bazı sıkıntılar elbette olacaktır. Ama gelişmekte olan ülkeler seviyesinden çıkıp kendini gelişmiş ülkeler seviyesine çıkarmak isteyen bir Türkiye için uluslararası gelişmelerle uyumlu hareket anlamlı olacaktır. Ülkemize ve sisteme düşen bu gelişmelere en kısa sürede adapte olmak ve sistemin daha iyi nasıl işleyebilmesi noktasında kişisel katkılarını ortaya koymaktır. Bu nedenle gelişmelere ve yeniliklere fazla açık olmayan kamu mantığı, öncelikle üzerinden hantallığı atmalı ve dünyayla entegrasyon için kendini gelişmelere kapalı tutmamalıdır.

Bu tez çalışmasında, 5018 sayılı Kanunla yasal çerçevesi çizilen mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olan iç kontrol sistemleri ve iç denetim; kar amacı gütmeyen bir organizasyon olan devlet üniversitesinde, faaliyet ve süreçlerine ilişkin usul ve esaslarıyla birlikte irdelenmiştir. Özetleyecek olursak, kar amacı gütmeyen organizasyonlarda oluşturulacak etkili iç denetim ve iç kontrol sistemi; kurum

varlıklarının korunması, yönetim politikalarına uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması, mali bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanmasını sağlayacaktır. Bu amaçları gerçekleştiren bir iç denetim ve iç kontrol sistemi, kurumun faaliyetlerinde karlılık ve verimlilik hedeflerine ulaşmasını sağlayacaktır. Ayrıca kurum ilgililerine doğru bilgiyi zamanında sunarak, kurumla aralarında oluşacak güven ortamının pekişmesini destekleyecektir. Daha geniş perspektiften bakılacak olursa, kurumun ulusal ve uluslararası piyasalardaki itibarı güçlenecektir.

## KAYNAKÇA

- Açıkgöz, O. (2007). *Türk Tekstil Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Akışık, O. (2005, Ocak). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4(14), 89-102.
- Aksoy, T. (2005, Temmuz-Ağustos-Eylül). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm*, 15(72), 138-163.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm yönleriyle denetim: AB ile müzakere uyum sürecinde denetimde yeni bir paradigma*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, T. (2007). *Basel II ve iç kontrol*. Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları.
- Aktaş, M. A. (2011, 18 Ağustos). İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi. *AloMaliye* sitesinden alınmıştır. [http://www.alomaliye.com/mehmetali\\_aktas\\_ickontrol.htm](http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm).
- Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve revizyon* (3. bs.) İzmir: Barış Yayınları.
- Alpman, G. (2011, 07 Eylül). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması. *DenetimNet* sitesinden alınmıştır. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Ic%20Kontrol%20Sistemi%20260407%20Antalya.pdf>.
- Ankara Üniversitesi. (2010). *İç kontrol uyum eylem planı ve yol haritası*. Ankara: Ankara Üniversitesi Kurumsal Gelişim Koordinatörlüğü ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- Arcagök, S. ve Erüz, E. (2006). *Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi*. İstanbul: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.
- Arens, A. A. & Loebbecke, K. J. (1980) *Auditing, an integrated approach*. Prentice-Hall, Inc., New Jersey: Englewood Cliffs.
- Arens, A. A., Elder, J. R. & Beasley, S. M. (2006). *Auditing and assurance services: An integrated approach*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

- Arslan, N.T. (2004, Aralık). Kâr Amaçsız Örgütler ve Stratejik Yönetim. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28(2), 155-172.
- Ataman, A. B. (2000). *Türk denetim kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe denetimi ve uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Atıf, G. (1993). *Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Pazarlama ve Halkla İlişkiler*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Ayan, M. ve Ayan, N. (2007). *Kişiler hukuku* (2. bs.) Konya: Mimoza Yayınları.
- Azaltun, M. (1999). *Otel işletmelerinde iç kontrol*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Baloğlu, Z. (2000). *Daha sağlıklı bir demokrasi ve sivil toplum için Türkiye'de vakıflar ve dernekler sorunları ve değişime yapısal uyum önerileri*. İstanbul: Arset Matbaacılık.
- Baydarol, O. (2007) *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- BDDK. Bağımsız Denetim İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik. 24312 sayılı, 08.02.2001 tarihli Resmi Gazete.
- BDDK. Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. 24657 sayılı, 31.02.2002 tarihli Resmi Gazete.
- BDDK. Bankacılık Kanunu. 25983 sayılı, 01.11.2005 tarihli Resmi Gazete.
- BDDK. Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik. 26333 sayılı, 01.11.2006 tarihli Resmi Gazete.
- Biçer, A. A. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Bodnar, G. H. & Hopwood, S. W. (2003). *Accounting information systems* (8nd ed.) Prentice Hall.

- Bülbül, S. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- BÜMKO İç Kontrol Ev Sayfası. (2011, 10 Temmuz). Mali Yönetim ve Kontrol. *BÜMKO* sitesinden alınmıştır. <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF6AF944CAD1F2DC3>.
- Candan, E. (2007). *Türk bütçe sisteminde performans denetimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Cemalcılar, İ., Bayar, D., Aşkun, İ.C. ve Öz-Alp, Ş. (1993). *İşletmecilik bilgisi* (3. bs.) Eskişehir: İştirme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları,.
- Cengiz, E. ve Kırkbir, F. (2007, Ocak). Kâr Amacı Gütmeyen Kurumlarda Müşteri Memnuniyeti ve Hizmet Kalitesi İlişkisi: Karadeniz Bölgesi Örneği. *Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(1), 263-285.
- Chapman, C. (2002). Urton Anderson; Implementing the Professional Practices Framework. *Internal Auditing Manual Shell on CD*. www.theiia.org.
- Cook, J. W. & Winkle, M. G. (1994). *Auditing* (3rd ed.) Boston: H. Mifflin Company.
- Coşkun, A. (2009, Ekim). Uluslararası Denetim-Güvence Standartları ve TTK'da Denetim. *III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul.
- Coşkun, B. (2002, Aralık). Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar, *Türk İdare Dergisi*, 437, 81-104.
- Cömert, N. (2008). *İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim ilkeler, yaklaşımlar, örnek olaylar*. İstanbul: Deloitte Academy.
- Çatıkkaş, Ö. (2005). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çiftçi, Y ve Erserim, A. (2007, Eylül). İç Kontrol Sistemi-Bağımsız Denetim İlişkisi ile İlgili Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 9(3), 98.

- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003, Eylül). Muhasebe Mesleğinde Mesleki Eğiti: Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3(10), 79-95.
- Çömlekçi, F., Kepekçi, C. ve Erdoğan, M. (1992). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Deloitte. (2008) *İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi*. İstanbul: Deloitte Yayınları.
- Demir, V. (1999, Aralık). İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması. *Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz*, 11, 89-105.
- Demir, V. (2009, Ekim). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Kontrol. *III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul.
- Demirbaş, M. (2005, Bahar). İç Kontrol ve İç Denetimin Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4.7, 167-188.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi.
- Demirel, A. (2007). *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Demirkan, Ş. (2007) *Denetim*. İzmir: İlkem Ofset Yayıncılık.
- Dinçer, Ö. (1996). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. 3. baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Dokuz Eylül Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Rehberi. 2008. *Dokuz Eylül Üniversitesi* sitesinden alınmıştır. [http://web.deu.edu.tr/icdenetimbirimi/dosyalar/deu\\_ic\\_denetim\\_rehberi.pdf](http://web.deu.edu.tr/icdenetimbirimi/dosyalar/deu_ic_denetim_rehberi.pdf).
- Douglas, J. S. (1993). *Audit Objectives With Management Goals*. Internal Auditor.
- Doyrangöl, N. C. (2002a). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu*. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.

- Doyrangöl, N. C. (2002b, Temmuz-Ağustos-Eylül). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm*, 60, 1-7.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- Dumlupınar Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Rehberi. *Dumlupınar Üniversitesi* sitesinden alınmıştır. <http://www.dumlupinar.edu.tr/idari/icdenetim/rehber.pdf>.
- Durmuş, Ö. ve Topper, Ç. (1998). *Kamu Harcamalarının Yönetim ve Denetimi*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Elitaş, C. (2004). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. *İç Denetim Dergisi*, 8, 14-15.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Eryılmaz, A. (2011, 10 Temmuz). J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı? *DenetimNet* sitesinden alınmıştır. [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf).
- European Communities. (2011, 10 Temmuz). Welcome to the World of Public Internal Financial Control. 2006. *European Communities* sitesinden alınmıştır. [http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overwies\\_others/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overwies_others/brochure_pifc_en.pdf).
- Güçlü, F. (2008). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler* (3. bs.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gündoğdu, B. (2004, Ocak). Küreselleşme, Yerelleşme: Denetim. *Yerel Yönetim ve Denetim*, 9(1), 9-11.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi* (4. bs.). Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1999). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Haspolat, M. A. (1991). Halka Açık Şirketlerin Denetimi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Hesap Uzmanları Konferansı 2*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayınları.

- İç Denetim Enstitüsü. (1998). *İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları*. İç Denetim Enstitüsü Yayınları. İstanbul: Tasarım Matbaacılık.
- İDKK. (2011, 19 Kasım). Kamu İç Denetim Rehberi. *İç Denetim Koordinasyon Kurulu* sitesinden alınmıştır. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>.
- Johnson, S. (2011, 26 Ağustos). Should Internal Audit Report to the CFO. 2006. <http://www.cfo.com/article.cfm/8045574>.
- Karacan, A. İ. (2001). *Bankacılık ve Kriz*. Ankara: Creative Yayıncılık.
- Karakaş, M. (2003). *Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Bütünleşmesi Sürecinde Kamu Harcamalarında Yüksek Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Karapınar, A., Ocaktan, H., Altay, A., Bayırlı, R. ve Bal, H. (2006). *SMMM Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Katz, D. M. (2011, 26 Ağustos). There's a Monster in Finance. <http://www.cfo.com/article.cfm/3005472?f=search>.
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kaya, A. (2011, 07 Eylül). İç Denetim. *TKGM* sitesinden alınmıştır. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh224.pdf>.
- Kayım, A. (2006, Temmuz). İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi. *Mali Pusula*, 2(19), 119-120.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Kıracı, M. (2003, Aralık). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 40-49.



- Kotler, P. (1979, June). Strategies for Introducing Marketing Into Nonprofit Organization. *Journal of Marketing*, 30-47.
- Köse, H. Ö. (2000). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Neşeli, A. E. (2010). *Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Ocaklı, M. (2010). *Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Öksüz, F. (2009). Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme. *III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul.
- Önder, M. F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Örerler, E. O. (2005, Mayıs). Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15, 1-8.
- Örnek, A. (1998). *Kamu Yönetimi*. İstanbul: Meram Yayınları.
- Özbek, Ç. (2003, Mayıs). İç Denetimde Yeni Uygulamalar. 7. *Türkiye İç Denetim Sempozyumu*. İstanbul.
- Özkan, Y. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Pamukkale Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Rehberi. *Pamukkale Üniversitesi* sitesinden alınmıştır. <http://pau.edu.tr/icdenetim/belge/pamukkale-universitesi-ic-denetim-rehberi/>.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Peker, A. (1983). *Modern Yönetim Muhasebesi* (3. bs). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Pekiner, E. (1988). *İşletme Denetimi*. İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- Pickett, K. & Spencer, H. (2003). *The International Auditing Handbook* (2nd ed.). Wiley.
- Polat, E. (1998, Eylül). Denetimde Beşeri Unsurun Rolü ve Önemi. *Bankacılık Dergisi*, 23, 6-8.
- Poyraz, S. (1993). *Denetim Teknikleri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sakarya Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Rehberi. *Sakarya Üniversitesi* sitesinden alınmıştır.  
[http://www.icdenetim.sakarya.edu.tr/mevzuat/ic\\_denetim\\_rehber.doc](http://www.icdenetim.sakarya.edu.tr/mevzuat/ic_denetim_rehber.doc).
- Sakarya Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Rehberi. *Sakarya Üniversitesi* sitesinden alınmıştır.  
[http://www.icdenetim.sakarya.edu.tr/mevzuat/ic\\_denetim\\_rehber.doc](http://www.icdenetim.sakarya.edu.tr/mevzuat/ic_denetim_rehber.doc)>.
- Saruhan, Ş. C. ve Özdemir, A. Ö. (2004). *Değer Hedefli İşletmecilik*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Sawyer, L. B., Mortimer, A., Dittenhofer, A. & Scheine, J. H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing the Practice of Modern Internal Auditing* (5nd ed.). The Institute of Internal Auditors.
- Selimoğlu, S. K. (1996). *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: SPK Yayınları.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ. Seri: X, No: 16, 22570 sayılı, 04.03.1996 tarihli Resmi Gazete.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ. Seri: X, No: 22, 29196 sayılı, 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: X, No: 19, 24924 sayılı, 02.11.2002 tarihli Resmi Gazete,.

- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Seri: X, No: 23, 26241 sayılı, 27.07.2006 tarihli Resmi Gazete.
- Şimşek, M. (2008). *Yeni Dernekler Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınları.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (1994). *INTOSAI Denetim Standartları*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu.
- TBB. (2000). *Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları.
- Tekin, T. (2007). *Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tortop, N. (1993). *Yönetim Bilimi*. Ankara: Yargı Yayınları.
- Tuan, A. K. ve Sağlar, J. (2004, Ocak). İç Denetçinin Örgüt İçerisindeki Yerinin İç Denetim Açısından Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4(11), 1-15.
- TÜDESK. *UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları Kurulu*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Türedi, H. (2001). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türedi, S. Ç. (2012, 02 Şubat). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan İç Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi. *Mevzuat Dergisi*, 8(91), Temmuz 2005. *Mevzuat Dergisi* sitesinden alınmıştır. <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/06.htm>.
- Türker, M. ve Pakdemir, R. (2002). Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler. *Muhasebe Bildiri*.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2004). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*. İstanbul: Deloitte Yayınları.
- Uyar, S. (2004, Nisan). Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12, 109-127.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Uyar, S. (2011, 26 Ekim). Risk Odaklı Denetim. *SüleymanUyar* sitesinden alınmıştır. <http://www.suleymanuyar.com.tr>.
- Uzay, Ş. (2003a, 21-25 Mayıs). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler. 22. *Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu*. Antalya.
- Uzay, Ş. (2003b, Ocak). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3(8), 71-82.
- Uzun, A. K. (1999, Nisan-Mayıs). Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi. *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 1(6), 68-69.
- Uzun, A. K. (2011a, 10 Temmuz). İç Denetim Nedir? 28 Mayıs 2008. *Dünya Gazetesi* sitesinden alınmıştır. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Alı%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>.
- Uzun, A. K. (2011b, 10 Temmuz). İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri. *İçDenetimNet* sitesinden alınmıştır. <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri>.
- Uzun, A. K. (2011c, 10 Temmuz). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi. *İçDenetimNet* sitesinden alınmıştır. <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>.
- Vakıflar Genel Müdürlüğü. (2011, 11 Ağustos). Türk Medeni Kanununa Göre Kurulan Vakıflar ile İlgili Mevzuat. *Vakıflar Genel Müdürlüğü* sitesinden alınmıştır. <http://www.vgm.gov.tr/menu/kanun/medeni/turkmedeni7.asp>.
- Wilkinson, J. W. & Cerullo, M. J. (1997). *Accounting Information System, Essential Concepts and Application*. New Jersey: John Wiley&Sons. Inc.
- Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri. *Bankacılar Dergisi*, 13(42), 39-56.

- Yıllancı, F. M. (2006). *İç Denetim ve Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma* (2. bs.). Ankara: Nobel Yayınları.
- Yıllancı, M. (2003, Ocak). Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 8, 23-33.
- Yörüker, S. (2004, Mayıs). *TESEV Denetim Çalıştayı*. Ankara.
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: TBB Yayınları.
- Yüzgün, A. (1984). *Genel Denetim Yaklaşımı*. İstanbul: Dünya Yayınları.
- Zonguldak Karaelmas Üniversitesi. (2011, 19 Kasım). İç Denetim Türleri. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi* sitesinden alınmıştır. <http://icdenetim.karaelmas.edu.tr/index.new.php?p=5&e=p>.

## **EKLER**

### **Ek 1. Görevlendirme**

**T.C.  
ÜNİVERSİTE REKTÖRLÜĞÜ  
İç Denetim Birimi**

**Konu:** Görevlendirme

**Sayın** .....

..... denetimiyle görevlendirilmiş bulunmaktasınız.

Denetiminizin Üniversite Rektörlüğü İç Denetim Birimi Yönergesi ve Üniversite Rektörlüğü İç Denetim Rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerçekleştirilmesini ve düzenlenecek raporun İç Denetim Birimine iletilmesini rica ederim.

**İç Denetim Birimi Yöneticisi**

**Denetimin Konusu:**

**Denetimin Kapsamı:**

**Denetim Hedefleri:**

**Özel Talimatlar:**

**Planlanan Denetim Süresi:**

**Görevlendirilen Diğer Denetçiler:**

**Denetim Gözetim Sorumlusu:**

## Ek 2. Denetim Bildirimi

**T.C.  
ÜNİVERSİTE REKTÖRLÜĞÜ  
İç Denetim Birimi**

**Konu:** Denetim Bildirimi

**..... DAİRE BAŞKANLIĞINA/ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Biriminiz faaliyetleri içinde yer alan .....  
sürecinin denetimi .../.../..... tarihinde başlayacaktır.

Söz konusu denetim, ..... Makamının .../.../..... tarihli onayıyla  
yürütülmekte olan 2010 yılı Denetim Programında yer almaktadır.

Denetimin kapsamı temel olarak; .....  
faaliyetleri olup, kesin kapsam denetçilerimiz tarafından biriminizle yapılacak  
görüşmeler sonucunda belirlenecektir.

Denetim, İç Denetçi/Denetçiler ..... tarafından  
gerçekleştirilecek olup denetim sonucu hazırlanacak rapor, tarafınıza verilecektir.

Denetimin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız  
büyük önem arz etmektedir.

Bilgilerinize arz/rica ederim.

**İç Denetim Birimi Yöneticisi**

### Ek 3. Denetim Kontrol Listesi

**Denetim Referans No:**

**Düzenleyen Denetçi:**

	<b>Yapılacaklar</b>	<b>Durum</b>	<b>Çalışma Kağıdı Referans No</b>	<b>Tarih/Paraf</b>
<b>1</b>	Denetim Görevlendirme Formu incelenerek çalışma dosyasına konuldu.			
<b>2</b>	Denetim Bildirim Mektubu hazırlandı ve denetlenecek birime gönderildi.			
<b>3</b>	Denetimin amaçları belirlendi.			
<b>4</b>	Denetlenen birim hakkında genel bilgiler elde edildi (kullanılan belgelerin sayısı, çalışan sayısı, vb.).			
<b>5</b>	Denetlenen birimin hedefleri, bu hedeflere nasıl ulaşıldığı ve yürütülen faaliyetlerin sonucu hakkında bilgi edinildi.			
<b>6</b>	Önceki denetim raporu, denetlenen birimin cevapları ve çalışma kağıtları gözden geçirildi.			
<b>7</b>	Önceki denetim bulguları incelenerek denetlenen birimin cevaplarında belirttiği düzeltici faaliyetler gözden geçirildi.			
<b>8</b>	Bir önceki denetime ait Denetim Değerlendirme Formu incelendi.			
<b>9</b>	Denetlenecek birim ile açılış toplantısı yapıldı			
<b>10</b>	Denetlenen birimdeki prosedürler öğrenildi, yazılı prosedür yoksa uygulamalar çalışma kağıtlarında belgelendirildi.			
<b>11</b>	Faaliyetler gözlemlendi ve belgelendirildi (bilgi akışı ve raporlar).			
<b>12</b>	Denetlenen birimin faaliyetleri ve bu faaliyetler üzerindeki kontrol sistemi gözden geçirildi.			



<b>13</b>	Risk alanlar belirlendi.			
<b>14</b>	Denetimin amaçları gözden geçirildi ve denetimin kapsamı belirlendi.			
<b>15</b>	Açılış toplantısı ve yapılan ön çalışmalara dayanarak Bireysel Çalışma Planı hazırlandı.			
<b>16</b>	Bireysel Çalışma Planı onayı alındı.			
<b>17</b>	Gerekli ise Denetim Süresi Revizyon Formu dolduruldu.			
<b>18</b>	Çalışma planında belirlenmiş araştırmalar ve testler yapıldı, belgelendirildi ve sonuçları analiz edildi.			
<b>19</b>	Denetim bulguları belgelendirildi, gözden geçirildi ve denetlenen birime gönderildi.			
<b>20</b>	Kapanış toplantısı yapıldı ve bulgular denetlenen birim ile görüşüldü, yorumlar ve planlanan düzeltici faaliyetler not alındı.			
<b>21</b>	Taslak rapor hazırlandı ve denetlenen birime gönderildi.			
<b>22</b>	Taslak rapora ilişkin idarenin verdiği cevaplar alındı, değerlendirildi ve nihai görüş oluşturuldu.			
<b>23</b>	Nihai rapor hazırlandı ve iç denetim birimine gönderildi.			

## Ek 4. Örnek Çalışma Kağıdı

### ÜNİVERSİTE REKTÖRLÜĞÜ İÇ DENETİM BİRİMİ

**DENETLENEN BİRİM** ABC Daire Başkanlığı

**DENETİM KONUSU** XYZ Projesi

REFERANS

**TEST** ... Çalışma Planı - ... Soru (Referans No)

**AMAÇ** Personel sayısındaki değişiklikler göz önünde bulundurularak, geçmiş üç yılda, tahsis edilen ödenek tutarlarıyla ödenek kullanımlarının karşılaştırılması

**YÖNTEM** Gözleme, Hesaplama

**EDİNİLEN BİLGİ** Yıllar itibariyle personel sayısındaki değişim ve ödenek ilişkisine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Personel sayısına ilişkin bilgiler İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı'nın 15/10/2007 tarih 8214 sayılı yazısı ekindeki tablolardan alınmıştır.

Ödenek ve gerçekleşme rakamları İMİD Başkanlığının 10/10/2007 tarih ve 8207 sayılı yazısı ekindeki tablolardan alınmıştır. (Referans No)

	2004	2005	2006
Bir Önceki yılki Ödenek	1.118.500	1.118.500	1.125.000
Cari Yıl Ödeneği	1.118.500	1.125.000	1.200.000
Cari Yıl Gerçekleşme	*1.267.600	1.038.200	980.700
Personel Sayısındaki Planlan Değişim	210	-305	-120
Personel Sayısında Gerçekleşen Değişim	198	-380	-95

\* ek ödenek kullanılmıştır.

Personel sayısındaki değişiklikler dikkate alınmadan ödenek tahsis edilmesi uygulamasının 2004 yılında ödeneklerin yetmemesine 2005 ve 2006 yıllarında ise fazla ödenek tahsisine yol açtığı görülmektedir.

**SONUÇ** Ödenek tahsisinin personel sayısındaki muhtemel değişim göz önünde bulundurularak yapılması daha etkin bir kaynak planlamasına yol açacaktır. Konunun denetim bulgu formunda değerlendirilmesine karar verilmiştir. (Referans No)

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
[TARİH]	[PARAF]	[TARİH]	[PARAF]

## Ek 5. Açılış Toplantısı Tutanağı

Denetimin Konusu : .....

Denetimin Numarası : .....

Toplantı Tarihi : .....

Toplantıya Katılan Denetçiler : .....

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı : .....

Toplantıya Katılan Birim Personeli : .....

Gündeme Getirilen Önemli Konular : .....

(imza)

(imza)

(imza)

(imza)

## Ek 6. Örnek Risk Kontrol Matrisi

ÖRNEK RİSK KONTROL MATRİSİ						
Birim/Süreç	Alt Birim/Süreç	Yapısal Riskler	Kontrol Önlemleri	Bakiye Riskler	Açıklama	Uygulanacak Denetim Testleri
İMİD Yemek İhalesi	İhtiyacın belirlenmesi	1-İsraf ihtimali	Personel genel müdürlüğünün bildirdiği dolu kadro sayısı esas alınarak yemek yiyecek kişi sayısının belirlenmesi	Kadro işgal ettiği halde yemekhanede yemek istemeyen personelin olma ihtimalinin göz ardı edilmesi dolayısıyla israfa neden olma ihtimali	Yemekhanede yemek yemeyen personelin sayısının fazla olabileceğinden hareketle bakiye riski kabul edilemez görüldüğünden bu alan denetim kapsamına alınmalıdır	Yemek şirketinden bir aylık sürede günlük fiş kullanımı sayılarının alınarak ortalama günlük yemek yiyen personel sayısının bulunması ve bu sayının dolu kadro sayısı ile karşılaştırılması.
		2-İhtiyaçtan az veya çok ödenek talep edilmesi ihtimali	Önceki yıllarda ayrılan ödenekler doğrultusunda ödenek teklif edilmesi	Personel sayısındaki değişikliğe göre önceki yılda teklif edilen ödeneğin revize edilmemesi nedeniyle fazla veya eksik ödenek teklif etme ihtimali	Talep edilen ödeneklerin önceki yıl ödenekler doğrultusunda belirlenmesi uygulamasında, personel sayısındaki değişimlerin dikkate alınmaması kabul edilemez düzeyde eksik veya fazla ödenek kullanımına yol açabileceğinden bu alan denetim kapsamına alınmalıdır	Personel sayısındaki değişiklikler göz önünde bulundurularak, geçmiş üç yılda, tahsis edilen ödenek tutarlarıyla ödenek kullanımının karşılaştırılması
	Teknik Şartname hazırlanması	1-Hazırlayanların yetkin olmaması dolayısıyla şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması ihtimali	İşe uygun teknik personelden ve başka kurumların teknik şartnamesinden faydalanma		Kontrol önlemleri yapısal riskleri bertaraf ettiği düşünüldüğünden bu alanın denetim kapsamına alınmasına gerek görülmemiştir.	
		2-Malzeme standartlarının açıkça tanımlanmaması dolayısıyla personelin yemekten zehirlenme ihtimali		Kontrol önlemi olmadığından yapısal risk devam etmektedir	Standartlara uygun olmayan malzeme kullanılması halinde verilecek yemek hizmeti yararlanıcıların sağlığını tehdit edebileceğinden bu alan denetim kapsamına alınmalıdır	İdarenin sağlık merkezinden verilen yemek hizmetine bağlı olarak rahatsızlıkların dile getirilip getirilmediğinin sorulması

## Ek 7. Denetim Süre Planı Formu

<b>Denetim Adı:</b>				
<b>Denetim Numarası:</b>				
	<b>Planlanan Tarih ve Süre</b>	<b>Revize Edilen Tarih ve Süre</b>	<b>Gerçekleşen Tarih ve Süre</b>	<b>Planlananın Üzerinde/Altında Gerçekleşen Süre</b>
Denetim amaçlarının belirlenmesi				
Bilgi toplama/ön araştırma				
Açılış toplantısı				
Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi				
Bireysel çalışma planının hazırlanması				
Denetim testlerinin uygulanması				
Bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi				
Bulguların denetlenen birim ile paylaşılması				
Kapanış toplantısı				
Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi				
Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu				
<b>TOPLAM SÜRE</b>				
*Planlanan denetim süresi revizyonları, Denetim Süresi Revizyon Formu ile desteklenecektir.				

## **Ek 8. Denetim Süresi ve Kaynağı Revizyon Formu**

**Denetim Adı :**

**Denetim Numarası:**

**Toplam Planlanmış Denetim Süresi:**

**İstenen Değişiklik:**

**Revize Edilmiş Planlanan Denetim Süresi:**

**Revizyon İstenmesinin Nedeni:**

**Toplam Planlanmış Denetim Kaynağı:**

**İstenen Değişiklik:**

**Revize Edilmiş Planlanan Denetim Kaynağı:**

**Revizyon İstenmesinin Nedeni:**

## **Ek 9. Bireysel Çalışma Planı**

### **I. GENEL BİLGİLER**

Denetim Adı : Denetim Numarası :  
Planlanan Başlama Tarihi : Planlanan Bitiş Tarihi:  
Denetim Türü :

### **II. DENETİMİN AMAÇ VE HEDEFLERİ**

### **III. DENETİMİN KAPSAMI**

### **IV. YÖNTEM**

### **V. ÖNCEKİ DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER**

Denetim Numarası:

Rapor Tarihi:

Önemli bulgular:

### **VI. HAZIRLIK ÇALIŞMALARI**

(Saha çalışmasına hazırlık amacıyla yapılan; ön araştırma, bilgi toplama ve açılış toplantısından elde edilen bilgilerin özetlenmesi)

<b>BİRİM/SÜREÇ</b>	<b>ALT BİRİM/SÜREÇ</b>	<b>DENETİM TESTLERİ</b>	<b>GERÇEKLEŞTİREN DENETÇİ</b>	<b>ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANS NO</b>



## **Ek 10. Bulgu Formu**

**Konu:**

**Bulgu No:**

**Bulgunun Önem Düzeyi: (Yüksek/Orta/Düşük)**

**İlgili Çalışma Kağıdı Referansı:**

**1. Tespit:**

**2. Neden:**

**3. Riskler ve Etkileri:**

**4. Kriterler:**

**5. Öneriler**

## Ek 11. Kapanış Toplantısı Tutanağı

Denetimin Konusu : .....

Denetimin Numarası : .....

Toplantı Tarihi : .....

Toplantıya Katılan Denetçiler : .....

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı : .....

Toplantıya Katılan Birim Personeli : .....

Bulgu : .....

Denetlenen Birim Yönetiminin Mütalaası : .....

(imza)

(imza)

(imza)

(imza)

## Ek 12. Denetim Değerlendirme Formu

Lütfen iç denetim faaliyetini aşağıda belirtilen alanlarda derecelendiriniz. Eğer bir soruya cevap vermezseniz, basitçe o soruya baştan sona bir çizgi çekiniz.

Değerlendirme Kriteri	Çok İyi	İyi	Orta	Zayıf
<b>PROFESYONEL YETERLİLİK</b>				
1. Denetçilerin teknik yeterliliği	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
2. Denetçilerin profesyonelliği	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
3. İş faaliyetlerinize ilişkin denetçinin bilgisi/başarı faktörleri	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
4. Denetçi ve biriminiz arasındaki ilişkinin düzeyi ve uyumu	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
<b>İŞİN KAPSAMI</b>				
5. Denetim için önemli çalışma alanlarının seçilmesi	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
6. Denetimin amacı ve kapsamının denetim öncesinde size bildirilmesi	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
7. Denetim alanlarına ilişkin önerilerinizin dahil edilmesi	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
<b>DENETİM ÇALIŞMASININ PERFORMANSI</b>				
8. Denetim süresince ortaya çıkan konuların size geri dönüşü	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
9. Denetimlerin süresi	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
10. Denetim raporlarının zamanlılığı	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
11. Denetim bulgularının doğruluğu	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
12. Denetim tavsiyelerinin değeri	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
13. Yazılı denetim raporlarının açıklığı	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
14. Faaliyetler ve kontrollerin gelişiminde denetimlerin faydası	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
15. İç denetim sonuçlarının izlenmesi	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
<b>İÇ DENETİMİN YÖNETİMİ</b>				
16. İç denetim faaliyetinin amacını anlama düzeyiniz	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1
17. İç denetim yönetiminin etkinliği	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1

18. İç denetim ekibinin en güçlü yönleri nelerdir?

\_\_\_\_\_

19. İç denetime ilişkin çalışmaların nasıl geliştirileceği konusunda önerileriniz var mı?

\_\_\_\_\_

20. İlave yorumlar.

\_\_\_\_\_

İmza (seçimli): \_\_\_\_\_

## Ek 13. Denetçi Değerlendirme Formu

**Denetçi Adı:**  
**Değerlendiren:**

	Kriterler	Değerlendirme
1	Bireysel çalışma planını ve denetim kapsamının belirlenen sürede hazırlanması.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
2	Çalışma kağıtlarının ve bireysel çalışma planının riskli alanları kapsamı ve uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için yeterli olması.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
3	Bireysel çalışma planının, karşılaşılan durumlara uygun olarak revize edilmesi.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
4	Doğru başlıklandırılmış, numaralandırılmış ve çapraz referanslandırılmış çalışma kağıtlarının düzenlenmesi.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
5	Her bir denetim bulgusunun çalışma kağıtları ile desteklenmesi.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
6	Bulgu formunda yer alan; tespit, neden, risk ve etkileri, kriter ve öneri alanlarının uygun bir şekilde doldurulması.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
7	Bulguların eksiksiz bir şekilde doğrulanması ve ilgili bütün yöneticilerle paylaşılması.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz
8	Denetimin ve çalışma kağıtlarının zamanında tamamlanması ve teslim edilmesi.	<input type="checkbox"/> Çok iyi <input type="checkbox"/> İyi <input type="checkbox"/> Orta <input type="checkbox"/> Yetersiz

## Ek 14. İç Kontrol Sorgu Formu

I. KONTROL ORTAMI			
a) Etik Değerler ve Çalışma İlkeleri	Evet	Hayır	Yorumlar
1. Kurum, çalışanların uymak zorunda oldukları dürüstlük ve etik kurallarını oluşturmuş mudur ve oluşturulmuşsa çalışanlara bildirilmiş midir?			
2. Çalışanlar, ne tür davranış ve eylemlerin kurumun etik değerlerine, çalışma ilkelerine göre kabul edilemez olduğunu; ne tür davranışların da etik değerler kapsamında değerlendirilebileceği ve etik olmayan davranışlar sergilediklerinde karşılaşacakları yaptırımların neler olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip midir?			
3. Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dürüstlük ve etik değerlerin kurumları için ne anlam ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, çalışanlara aktarıyor mu?			
4. Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle çalışanlarına etik değerler ve dürüstlük konularında örnek oluyor mu?			
5. Dürüstlük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek kurumda etik değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?			
6. Yönetim, dürüstlük ve etik kurallara aykırı hareket eden çalışanlara gerekli cezai ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?			
b) Ehliyet ve Liyakat			
7. Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mıdır? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?			
8. Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?			
9. Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?			
10. Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?			
c) Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Şekli			
11. Yönetim gerektiğinde risk alabilme yeteneğine sahip midir?			

12. Üst düzey personelin beklenmedik şekilde aniden istifa etmesi gibi olaylar yaşanmakta mıdır? Personel hareketliliği fazla mıdır?			
13. Yönetim, çalışanlara kurumları için katma değer ürettiklerini hissettirmiş midir?			
14. Yönetim çalışanlarla belirli aralıklarla genel değerlendirme toplantıları yapıyor mu?			
15. Yönetimin ortaya koyduğu hedefler erişilebilir ve gerçekçi mi? Bu hedeflerin belirlenmesinde bilimsel modeller, piyasa verileri ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?			
16. Yönetim, özellikle kurumun finans ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasındaki rolünü kavramış mıdır?			
17. Yönetim, kuruma ilişkin kısa vadeli, orta ve uzun vadeli hedeflerle gerçekleştirmeleri karşılaştırıyor mu? Buna ilişkin bir raporlama sistemi var mı?			
d) Organizasyon Yapısı			
18. Organizasyon yapısı, gerek kurum içinde gerekse birimlerde dikey ve yatay bilgi akışının etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleşmesine imkan vermekte midir?			
19. Birim yöneticileri ve çalışanlar, önemli hususlarda bilgi alışverişi ve danışma amacıyla üst yönetime ulaşabilmekte midir?			
20. Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimler üzerinde yeterli denetim ve gözetime imkan sağlamakta mıdır?			
21. Yönetim, organizasyon yapısının değişen şartlara uyarlanması amacıyla belirli aralıklarla organizasyon yapısının uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekte midir?			
22. Çalışanlar ya da birimler arasında iş yükü dağılımı açısından olağandışı farklılıklar var mıdır?			
e) Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı			
23. Yönetim, kurum faaliyet alanındaki her bir işin kim tarafından yapılacağını, ilgilinin yetki ve sorumluluklarını resmi olarak belirlemiş midir?			
24. Özellikle mali işlemler başta olmak üzere, önem derecesine ve işlemin büyüklüğüne göre, belirli yetki limitleri belirlenmiş midir ve yetki aktarımları, ilgililere açık seçik olarak bildirilmiş midir?			
25. Personelin görev tanımlarında aynı zamanda kontrol ve gözetim sorumluluklarına da açıkça ve yeterince yer verilmiş midir?			
26. Her düzeydeki personel, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun yetkilerle donatılmış mıdır?			
f) İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları			

<b>27.</b> Kurumda istihdam edilen/edilecek personele ilişkin seçim, hizmet içi eğitim, performans değerlemesi, yükselme, disiplin işlemleri, işten çıkarma vb. konularda yazılı kurum politika ve prosedürleri var mıdır?			
<b>28.</b> İşe alım sürecinde adayın geçmişine ilişkin tecrübe, etik davranış, dürüstlük vb. açısından gerekli kontroller yapılmakta mıdır?			
<b>29.</b> Yeni işe alınan personele özellikle yetki ve sorumlulukları hakkında gerekli bilgilendirmeler yapılmakta mıdır ve eğitimler verilmekte midir?			
<b>30.</b> Periyodik olarak, personelin performans değerlemesi yapılmakta mıdır ve düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?			
<b>31.</b> Performans değerlemeleri sırasında personelin özellikle iç kontrol sorumlulukları, dürüstlük ve etik kurallarına uyumu konularına ağırlık verilmekte midir ve örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmekte midir?			



## Ek 15. Hukuk Müşavirliği ile İlgili Örnek Risk ve Kontrol Matrisi

Hedefler	Riskler	Beklenen Kontroller
1. Kurumun mevzuata uygun bir şekilde faaliyet göstermesi	Üst yönetimin hukuksal düzenlemelerle ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması	*Kurumun faaliyet gösterdiği alanda tecrübeli hukuk müşavirlerinin temin edilmesi *Hukuk müşavirinin mevzuat ve diğer hukuksal düzenlemeler hakkında düzenli olarak üst yönetimi bilgilendirmesi
	Hukuk müşavirinin kurum tarafından yürütülen faaliyetlerle ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması	*Önemli anlaşma ve düzenlemelerin görüş almak üzere hukuk müşavirliğine gönderilmesi *Kurum içindeki birimlerin planlarının ve faaliyet raporlarının Hukuk Müşavirliğine gönderilmesi *Üst yönetimin katıldığı toplantılara Hukuk Müşavirinin de katılması, *Hukuk müşavirinin diğer birimleri belli aralıklarla ziyaret etmesi *İç ve dış denetçilerle Hukuk Müşavirliği arasında düzenli iletişim kanallarının oluşturulması
	Mevzuat ve diğer düzenlemelerde sık sık değişiklik yapılması	Mevzuatta ve kurum tarafından uyulması gereken diğer düzenlemelerde yapılan değişikliklerin Hukuk Müşavirliğince izlenerek, değişikliklerin kurum faaliyetleri üzerindeki muhtemel etkileri hakkında ilgili birimlere bilgi verilmesi
2. Kurum tarafından imzalanan sözleşme ve anlaşmaların kurumun çıkarlarını gözetten bir şekilde düzenlenmesi	Hukuk Müşavirliğince düzenlenen sözleşme ve anlaşmaların incelenmemesi	*Hukuk Müşavirliğince imzalanan önemli tüm anlaşma ve sözleşmelerin incelenmesi *Sözleşme ve anlaşmaların uygulanmasını gözetecek personelin uygun seviyede ve sorumlu tutulabilecek personel arasından seçilmesi
3. Açılan davalardan kaynaklanan maliyet ve masrafların minimuma indirilmesi	Diğer personelin bazı durumların dava açılmasına sebebiyet vereceği konusunda bilgisinin olmaması	*Uygun seviyedeki personele hangi idari işlemlerin kurum aleyhine dava açılmasına neden olabileceği ile ilgili olarak Hukuk Müşavirliğince eğitim verilmesi *Bütün anlaşma ve sözleşmelere, konuyla ilgili bir yazışma veya bildirimlerin bir örneğinin Hukuk Müşavirliğine gönderilmesinin eklenmesi
	Açılan davaların muhtemel maliyetinin doğru bir şekilde tahmin edilmemesi	Daha önce sonuçlanmış davaların ve halen devam eden davaların kuruma yol açtığı maliyetlerin yakından izlenmesi
		Uzlaşma ile sonuçlanan davalar ile mahkemelerce verilen benzer davalardaki kararların izlenmesi

## ÖZ GEÇMİŞ

Müslüm ZORLU 1982 yılında Sivas'ta doğdu. İlk ve orta öğrenimini Sivas'ta; lise öğrenimini Ankara'da tamamladı. 2006 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden mezun oldu. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Rektörlüğü Strateji Geliştirme Başkanlığı birimlerinde eş zamanlı olarak iki yıl süreyle çalıştı. Askerliğini 2009 yılında Erzincan'da kısa dönem piyade er olarak yaptı. Halen Kültür ve Turizm Bakanlığı Personel Daire Başkanlığı'nda mesleki hayatına devam etmekte olup, Bakanlık Personel Birimi iç kontrol çalışmalarının oluşturulmasında aktif olarak görev yapmaktadır.

### İletişim

Adres: 19 Mayıs Mahallesi, Özgürlük Sokak No:9/9 06290

Keçiören / ANKARA

Telefon: 0506 578 94 75

E-posta : muslumzorlu@hotmail.com

