

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**ÖZEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE BİR
DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA**

Fatih Yurtkur

Zonguldak, 2018

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Yüksek Lisans Tezi

**ÖZEL BÜTÇELİ KAMU İDARELERİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE BİR
DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA**

**Hazırlayan
Fatih Yurtkur**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Yasemin Köse**

Zonguldak, 2018

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığımı taahhüt ederim.

2.1/11/2018

Fatih YURTKUR



T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

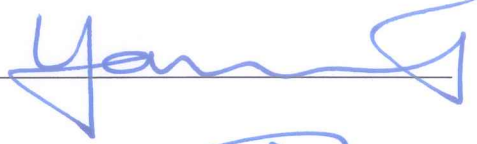
TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalında 145282101003 numaralı Fatih Yurtkur'un hazırladığı Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama konulu ~~DOKTORA~~ YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 26.10.2018 günü saat 14:30'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE/OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

Başkan Prof.Dr.Metin SABAN



Üye Prof.Dr. Yasemin KÖSE



Üye DoçDr. Mehmet Fatih BAYRAMOĞLU



Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

21/11/2018


Doç. Dr. Ertuğrul YILDIRIM
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum	: ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama
Tez Yazarı	: Fatih Yurtkur
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Yasemin Köse
Tez Türü, Yılı	: Yüksek Lisans Tezi, 2018
Sayfa Adedi	: 158

Bir işletmede iç kontrol sisteminin var olması ve etkin çalışması işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi ve bu hedeflere ulaşabilmek için yaptığı iş ve işlemlerin yasalara uygunluğu konusunda güvence sağlama açısından çok önemlidir. İç kontrol sistemi beş ana bileşenden oluşmakta olup bunlar; kontrol ortamı, risk, kontrol faaliyetleri, gözlem, bilgi ve iletişimdir. İşletme için hayati önem taşıyan iç kontrol sisteminin unsurlarından olan risk değerlendirme araştırmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda bu çalışmanın amacı Türkiye’de ve kamu kurumlarında iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetimin mevcut durumunu ortaya koyarak özel bütçeli bir kamu kuruluşu olan bir devlet üniversitesinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi özlük işleri ve mali işler birimlerindeki riskleri tanımlamak, derecelendirmek ve bu riskleri engelleyici, önleyici ve tespit edici kontrol faaliyetleri bağlamında öneriler getirmektir.

Araştırma kapsamında risk değerlendirmesi yapılacak ve bunun sonucunda iç kontrol sisteminin bir diğer unsuru olan kontrol faaliyetleri hakkında önerilerde bulunulacaktır. Literatür taramasında Türkiye’de özel bütçeli bir kamu kuruluşunda risk matrisi yöntemiyle risklerin değerlendirilmesine yönelik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan bakıldığında bu çalışmanın ilk olabileceği düşünülmektedir.

Araştırma sonucunda mali işler biriminin bütçe hazırlama sürecinde raporlama, taşınır mallar sürecinde usulsüzlük, doğrudan temin sürecinde mali, satın alma sürecinde faaliyetlerin karmaşıklığı ve incelenen bütün süreçlerde mevzuat riskleri yüksek dereceli riskler olarak belirlenmiştir. Özlük işleri biriminin ise ek ders ve maaş süreçlerinde mali ve bilgi teknolojileri riskleri yüksek dereceli riskler olarak belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Risk Yönetimi, Risk Odaklı İç Denetim, İç Kontrol, Kamu Mali Yönetimi, Olasılık Etki Analizi

ABSTRACT

Institution : ZBEÜ Institute of Social Sciences, Department of Management
Title : The Activity Of The Internal Control System in Special Budgetary Public Administrations and a Case Study at a State University
Author : Fatih Yurtkur
Adviser : Prof. Dr. Yasemin Köse
Type of Thesis, Year : MSc. Thesis, 2018
Total Number of Pages : 158

The existence and effective operation of an internal control system in an enterprise is crucial to ensure the entity achieves its objectives and it assures the legality of the operations and transactions it has undertaken to achieve these objectives. The internal control system has five components; control environment, risk, control activities, observation, information, and communication. There is not much research related to the risk-focused internal audit. In this context, this thesis aims to present current state of risk-based internal audit in Turkey and in public institutions, to define and rate the risks in the Economics and Administrative Science Faculty, and to make suggestions in the context of preventive, preventive and detective control activities.

The risk assessment which will be conducted within the scope of the research and as a result, suggestions will be made on the control activities which are another element of the internal control system. The literature review suggested that there was no study on the risk assessment of a private budgeted public institution in Turkey using the risk matrix method.

As a result of this research, reporting of the financial affairs unit in the budget preparation process, irregularities in the process of movable goods, financial in the procurement process, complexity of the activities in the procurement process and legislative risks in all processes are determined as high-grade risks. In terms of financial and information technology risks, the personal affairs unit is identified as high-grade risks when it comes to additional course and salary processes.

Key words: Enterprise Risk Management, Risk Focused Internal Audit, Internal Control, Public Financial Management, Probability-Effect Analysis Risk

ÖNSÖZ

Bu çalışmada dünyada önemi giderek artan iç kontrol, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim konuları bağlamında Türkiye’de bir devlet üniversitesinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin özlük işleri ve mali işler birimlerindeki risklerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu konuya beni yönlendiren ve bu çalışmanın ortaya çıkmasında yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Yasemin Köse hocama çok teşekkür ederim. Jürimde yer alan Prof.Dr. Metin Saban ve Doç. Dr. Mehmet Fatih Bayramoğlu hocalarıma katkılarından dolayı teşekkür ederim. Ayrıca Doç. Dr. Mehmet Cural ve Dr. Öğr. Üyesi Recep Yücedoğru hocalarıma da katkılarından dolayı teşekkürü bir borç biliyorum. Son olarak değerli eşim Dr. Öğr. Üyesi Asuman Yurtkur’a bu süreçte verdiği destekten ötürü teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1
1. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM.....	4
1.1. İç Kontrol	4
1.1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....	4
1.1.2. İç kontrol Sisteminin Amacı	5
1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri.....	6
1.1.3.1. Kontrol Ortamı	6
1.1.3.2. Risk Değerlemesi	7
1.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	7
1.1.3.4. Bilgi ve İletişim	8
1.1.3.5. Sistemin Gözetimi	8
1.1.4. İç Kontrol İç Denetim İlişkisi.....	8
1.2. İç Denetim.....	10
1.2.1. İç Denetimin Tanımı	10
1.2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	13
1.3. Uluslararası Düzenlemelerde İç Kontrol.....	16
1.3.1. COSO (Comittee of Sporting of the Treadwey Commission)	17
1.3.1.1. COSO'nun İç Kontrol Modeli.....	19
1.3.1.1.1 İç kontrolün Unsurları	20
1.3.1.1.1.1. Kontrol Ortamı.....	21
1.3.1.1.1.2. Risk	21
1.3.1.1.1.3. Kontrol Faaliyetleri.....	22
1.3.1.1.1.4. Bilgi ve İletişim.....	22
1.3.1.1.1.5. İzleme.....	22

1.3.2. COCO.....	23
1.3.3. Sarbanes Oxley Yasası.....	24
1.3.4. Turnbull Raporu.....	26
1.3.5. COBIT.....	27
1.3.6. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları.....	28
1.3.7. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları.....	28
1.4. Ulusal Düzenlemelerde İç Kontrol.....	29
1.4.1. Kamu Gözetim Kurumu.....	29
1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu.....	30
1.4.3. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.....	31
1.5. Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim.....	33
1.5.1. İç Denetçiler Enstitüsü.....	33
1.5.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu.....	34
1.6. Ulusal Kuruluşlar ve Düzenlemelerde İç Denetim.....	35
1.6.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	35
1.6.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	37
1.6.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.....	38
1.6.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	39
2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL.....	41
2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	41
2.1.1. KMYKK'ya Göre İç Kontrolün Tanımı Amacı ve Kapsamı.....	46
2.1.2. KMYKK'ya Göre İç Kontrolün Temel İlkeleri.....	47
2.1.3. KMYKK'ya Göre İç kontrol Sisteminin Unsurları.....	47
2.1.3.1. Kontrol Ortamı.....	48
2.1.3.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük.....	48
2.1.3.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler.....	49
2.1.3.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı.....	49
2.1.3.1.4. Yetki Devri.....	50
2.1.3.2. Risk Değerlendirme.....	51
2.1.3.2.1. Planlama ve Programla.....	51
2.1.3.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	52
2.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....	52
2.1.3.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri.....	53
2.1.3.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi.....	53

2.1.3.3.3. Görevler Ayrılığı	53
2.1.3.3.4. Hiyerarşik Kontroller.....	54
2.1.3.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği	54
2.1.3.3.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri	54
2.1.3.4. Bilgi ve İletişim	54
2.1.3.4.1. Raporlama.....	55
2.1.3.4.2. Kayıt ve Dosyalama Sistemi.....	56
2.1.3.4.3. Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi	56
2.1.3.5. İzleme	56
2.1.3.5.1. İç Kontrolün Değerlendirilmesi	57
2.1.3.5.2. İç Denetim	57
2.1.4. Genel Yönetim Kapsamındaki İdarelerin Bütçeleri	57
2.1.4.1 Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi	60
2.1.4.1.1. Harcama Birimleri	61
2.1.4.1.2 Ön Mali Kontrol	61
2.1.4.1.3. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi	63
2.1.4.1.4. İç Denetim ve Türleri	64
2.1.4.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Görev, Yetki ve Sorumluluklar ..	69
2.1.4.2.1. Üst Yönetici.....	69
2.1.4.2.2. Harcama Yetkilisi	70
2.1.4.2.3. Gerçekleştirme Yetkilisi	72
2.1.4.2.4. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi.....	73
2.1.4.2.5. Muhasebe Yetkilisi	74
2.1.4.2.6. İç Denetim Birimi Başkanı	74
2.1.4.2.7. İç Denetçi.....	75
2.1.4.3. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Görev ve Sorumluluklar	76
2.2. Kurumsal Yönetim	77
2.2.1. Kurumsal Yönetim Tanımı.....	78
2.2.2. Kurumsal Yönetimin Amacı	78
2.2.3. Kurumsal Yönetimin Faydaları.....	79
2.2.4. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri	79
2.3. Kurumsal Risk Yönetimi.....	80
2.3.1. Risk Kavramı.....	80
2.3.2. Risk Türleri	81

2.3.2.1. Mali Riskler	81
2.3.2.2. Faaliyet Riskleri	81
2.3.2.3. Stratejik Riskler	82
2.3.2.4. Dış Çevre Riskleri	82
2.3.3. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı.....	82
2.3.4. COSO'nun Kurumsal Risk Yönetim Modeli	84
2.3.4.1. İçsel Ortam	88
2.3.4.2. Hedeflerin Belirlenmesi.....	88
2.3.4.3. Olayların Tanımlanması	88
2.3.4.4. Risk Değerlendirme.....	89
2.3.4.4.1. Doğal Risk ve Artık Risk.....	89
2.3.4.4.2. Olasılık – Etki Analizi	90
2.3.4.5. Risklerin Giderilmesi	90
2.3.4.6. Kontrol faaliyetleri	91
2.3.4.7. Bilgi ve İletişim	91
2.3.4.8. İzleme	93
2.3.5. KMYK Kanunda Risk Yönetimi.....	93
2.3.5.1. Risklerin Belirlenmesi	94
2.3.5.2. Riskin Değerlendirilmesi.....	95
2.3.5.2.1. Denetim Evreninin Tanımlanması.....	96
2.3.5.2.2. Denetim Alanlarının Belirlenmesi.....	97
2.3.5.2.3. Yapısal Risk Düzeylerinin Belirlenmesi	97
2.3.5.2.4. Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi	107
3. BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE KONTROL RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA..	108
3.1. Literatür Taraması.....	108
3.2. Araştırmanın Amacı	109
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları.....	110
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	110
3.5. Risk Değerlendirme Modelinin Belirlenmesi	113
3.6. Riskin Değerlendirilmesi	114
3.6.1. Mali İşler Birimi.....	116
3.6.2. Özlük İşler Birimi.....	124
SONUÇ.....	132

KAYNAKÇA	134
EKLER	149
ÖZGEÇMİŞ	158



TABLULAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: İç Denetim İç Kontrolün Karşılaştırılması	10
Tablo 1.2: Denetimin Tarihsel Gelişimi	15
Tablo 2.1: Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetimi	44
Tablo 2.2: Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yönetici	70
Tablo 2.3: Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yönetici	71
Tablo 2.4: Geleneksel Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetimi Arasındaki Temel Farklılıklar	84
Tablo 2.5: COSO İç Kontrol ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenlerinin Karşılaştırılması	86
Tablo 2.6: Risk Faktörleri	98
Tablo 2.7: Risk Matrisi	102
Tablo 2.8: Olasılık Değerlendirme Skalası.....	103
Tablo 2.9: Etki Değerlendirme Skalası.....	103
Tablo 2.10: Olasılık Derecesi	104
Tablo 2.11: Etki Derecesi	104
Tablo 2.12: Risk Matrisi ve Bileşenleri	105
Tablo 2.13: (Y) İdaresi Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması.....	106
Tablo 3.1: Mali İşler Risk Değerlendirme Formu	117
Tablo 3.2: Mali İşler Konsolide Risk Değerlendirme Tablosu.....	118
Tablo 3.3: Mali İşler Birimi Risk Kontrol Matrisi.....	120
Tablo 3.4: Özlük İşleri Risk Değerlendirme Formu	125
Tablo 3.5: Özlük İşleri Konsolide Risk Değerlendirme Tablosu	126
Tablo 3.6: Özlük İşleri Birimi Risk Kontrol Matrisi	127

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: COSO Kübü.....	20
Şekil 2.1: Genel Yönetim Bütçesi.....	58
Şekil 2.2: Mali Hizmetler Biriminde Ön Mali Kontrol Süreci	63
Şekil 2.3: İç Denetim Faaliyetinin Uygulama Alanı.....	67
Şekil 2.4: Üniversitelerde İç Denetim Biriminin Organizasyon İçindeki Yeri.....	77
Şekil 2.5: COSO ERM Kurumsal Risk Modeli Bütünleşik Çerçeve.....	87
Şekil 2.6: Kurumsal Risk Yönetiminde Bilgi Akışı	92
Şekil 2.7: Risk Yönetim Süreci.....	94
Şekil 3.1: Risk Değerlendirme Modeli	114

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
COCO	: Criteria of Control Objectives
COBIT	: Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçları
COSO	: Tredway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
ERM	: Kurumsal Risk Yönetimi
FERMA	: Avrupa Risk Dernekleri Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INTOSAI	: Sayıştaylar Birliği
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
HYS	: Harcama Yönetim Sistemi
KBS	: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MB	: Maliye Bakanlığı
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PIFC	: Kamu İç Mali Kontrol
SEC	: Securities and Exchange Commission:
SGDB	: Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlığı
SOA	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve diğerleri

GİRİŞ

Sosyal bilimlerin temeli olan iktisat biliminin amacı var olan kıt kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasıdır. Yolsuzluk ve hile kaynak dağılımını bozucu unsurlar arasında önemli bir role sahiptir. Dünya’da yaşanan yolsuzluklar ve hileler kıt kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımını engelleyerek ekonomik büyümeyi tehdit etmektedir.

II. Dünya savaşıdan sonra yaşanan küreselleşme süreci ile birlikte teknolojik gelişmeler, büyük ölçekli şirketler, iş süreçlerinin karmaşık hale gelmesi ve sermayenin serbest dolaşımı gibi faktörler şirketlerin karşılaşılabileceği riskleri de karmaşık hale getirmiştir. Bu bağlamda yaşanan gelişmeler ve ihtiyaçlar doğrultusunda Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) tarafından 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve yayınlanmıştır. Komisyon 1992 yılında yayınladığı çerçevenin risk değerlendirme bölümünün geliştirilmesiyle hazırladığı kurumsal risk yönetimi modelini 2004 yılında yayınlamıştır. Bu model firmaların faaliyetleri sürecinde karşılaşılabilecekleri risklerin tanımlaması, tespit edilmesi ve ölçülmesi konusunda rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Günümüzde risk yönetim uygulamalarının çoğu COSO ERM (Enterprise Risk Management) modelini temel almaktadır. Özel sektör için getirilen bu uygulamalar günümüzde kamu kurumları tarafından da benimsenmekte ve uygulanmaktadır.

2000’li yılların başlarında yaşanan Enron, Worldcom, Parmalat gibi şirket skandalları gözlerin muhasebe ve denetim alanına çevrilmesine neden olmuş ve yatırımcıların şirketlere dolayısı ile finansal tablolara olan güveni azalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler dünyada denetim ile ilgili uygulamaların yeterli düzeyde olmadığını göstermiş ve yeni düzenlemelere yol açmıştır. Skandalların en önemli nedenlerinden biri iç kontrol sisteminin olmaması ya da sistemin etkin çalışmaması olarak gösterilmektedir.

Kamu kesimi yönetimlerinin artan ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve belirlenen hedeflere ulaşabilmek için eldeki kıt kaynakları etkin ve verimli bir şekilde değerlendirmek zorundadır. Bu zorunluluk kurumsal yönetim ve denetim

stratejilerinin değişmesine neden olmuştur. Bununla birlikte uygunluk ve mali denetimlerin mevcut kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı ve kaynakların harcanması ile ilgili analizlerin yetersizliği denetim kalitesinde ve tekniklerinde yeni uygulamaların geliştirilmesine neden olmuştur (Tufan ve Görün 2013:116). Türkiye’de 2000’li yılların başına kadar yolsuzluklar konusu yeteri kadar önemsenmemiştir. Türkiye’de yolsuzlukları önlemek kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması, dünyada yaşanan gelişmeler ve Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler doğrultusunda yeni düzenlemelere gidilmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) bu sürecin sonucudur. KMYKK Hesap verilebilirlik, stratejik planlama, mali saydamlık, tahakkuk esaslı muhasebe, performans esaslı bütçeleme, kaynakların etkin kullanımı, risk yönetimi, etkin bir iç kontrol sistemi, etkin bir iç ve dış denetim konularında yenilikler getirmiştir. Bu kanunla kamu mali yönetimi uluslararası kabul görmüş standartlar ile uyumlu modern bir yapı haline gelmiştir.

2008 yılında Amerika’dan başlayıp tüm dünyaya yayılan küresel ekonomik krizin en önemli nedeninin mali sistem olması muhasebe ve denetimin tekrar öne çıkmasına neden olmuştur. 15 Kasım 2008 tarihinde toplanan G-20 zirvesinde yaşanan mali krizden kurtulabilmek için reform çalışmalarının yapılacağı sonuç bildirisinde yer almıştır. Yaşanan tüm bu olaylar muhasebe ve denetimin küresel ekonomiler için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Yukarıda bahsedilen şirket skandallarının tekrar etmemesi için uluslararası kurumlar muhasebe ve denetime ilişkin standartlar yayınlanmakta ve güncellenmektedir.

Literatür araştırmasında Türkiye’de kamu idarelerinde iç kontrol sistemi bugüne kadar genelde kavramsal açıdan değerlendirilmiştir. Özel bütçeli bir kamu idaresinin iç kontrol riskini risk matrisi yöntemi ile değerlendiren bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan bakıldığında bu çalışmanın bir ilk olabileceği ve sonraki çalışmalara katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi ve iç denetime ilişkin kavramsal açıklamalar yapılarak iç kontrol sistemiyle iç denetiminin yapısı, işleyişi ve iç kontrolün iç denetimle olan ilişkisi incelenmiştir. Ayrıca ulusal ve uluslararası kuruluşlar ve düzenlemelerde iç kontrol ve iç denetime ilişkin konular ele alınmıştır.

Araştırmanın ikinci bölümünde kurumsal yönetim, kamu mali yönetim ve kontrol kanunu bağlamında iç kontrol, risk yönetimi ve özel bütçeli idarelerde iç kontrol, iç denetim ve COSO'nun kurumsal risk yönetimi konularında açıklamalara yer verilmiştir.

Araştırmanın uygulama kısmı olan son bölümde ise Bülent Ecevit Üniversitesinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki mali işler ve özlük işleri birimlerinde riskler tanımlanarak tespit edilmiş, risk matrisi yöntemiyle risklerin seviyesi belirlenerek bu riskleri engelleyici kontrol faaliyetleri hakkında öneriler getirilmiştir.



1. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Günümüzün modern toplumlarında gerek kamu kesimi gerekse özel kesim açısından son derece önemli olan iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının nasıl tanımlandığının ve nasıl çalıştığıının sınırlarının doğru çizilmesi, bu süreçlerin aynı zamanda etkin olarak çalışabilmesi için de gerekli görülmektedir. Bu bağlamda iç kontrol kavramının, iç kontrolün amacının ve bileşenlerinin, iç kontrolün iç denetimle olan ilişkisinin ve iç denetim konularının ele alınması gerekmektedir.

1.1. İç Kontrol

Bu başlık altında iç kontrol bir sistem halinde tanımı, amacı, iç kontrolü oluşturan unsurları ve iç denetimle olan ilişkileri çerçevesinde ele alınmaktadır.

1.1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrol sistemi; işletmenin varlıklarının korunabilmesi, muhasebe bilgilerinin hata ve güvenilebilirlik açısından incelemek, yönetimin belirlediği politikalara bağlılığı teşvik edebilmek amacıyla kabul edilen ve uygulanan önlem ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2014:316). Bir başka tanımda, işletme faaliyetlerinin etkin ve raporların güvenilir olabilmesi, yasal düzenlemelere uygun hareket edilebilmesi için yapılan bütün işlemlere, uygulamalara ve yöntemlere iç kontrol, bu kontrollerin tamamına ise iç kontrol sistemi denildiği ifade edilmektedir (Çiftçi, Erserim, 2007:77).

Diğer bir tanıma göre ise iç kontrol sistemi, bir kurum veya kuruluştaki yöneticiler ve çalışanlar tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde yer aldığı (Kaval, 2008:125), işletmenin kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığı, yapılan işlerin yasalara uygun olduğu, zamanında ve doğru bilgi üretildiği, işletme varlıklarının zarar görmediği, hata ve hile olmadığı hususunda yeterli güvence sağlayan bir sistemdir (Akyel, 2010:84-85). Ayrıca yapılan bir başka tanımlamaya göre de iç kontrol sistemi, finansal raporların güvenilir, yasa ve mevzuatlara uygun olduğu konusunda makul bir güvence sağlamaktadır (ABD Sayıştay, 1999:1).

İç kontrol süreci statik değil dinamiktir. Amaçlara ulaşmak için bir araçtır (Bakır, 2013:30). Zaman içinde koşulların değişmesi sistemi etkilemektedir.

Çalışanların özensiz davranışları, yanlış algılamaları çeşitli aksaklıklara neden olabilmektedir. Bu bağlamda sistemin etkinliği azalmaktadır. Bu aksaklıkları düzeltmek amacıyla sistem belirli aralıklarla gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir (Güredin, 2014:322).

Geniş anlamda iç kontrol yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılmaktadır (Yurtsever, 2008:16). Yönetsel kontrol; üst yönetimin koyduğu hedeflere ulaşılması için faaliyetlerin etkili ve verimli yürütülmesi amacıyla yönetim politikalarına bağlılığı artıran, mali nitelikteki işlemler ve muhasebe ile doğrudan ilişkili olmayan kontroller şeklinde tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:127). Organizasyonu iyi yapılmış bir işletmede yönetimin doğru karar almasına yardımcı olabilmek için ihtiyaç duyulduğu anda güvenilir ve doğru bilgi sağlaması, varlıkların kaybolması ve çalınması gibi zararları engelleyici önlemler alınması yönetsel kontrolün amaçları arasında yer almaktadır (Keskin, 2009:16).

Muhasebe kontrolü ise; varlıkların hata, hile yapılarak veya çalınması sonucunda işletmenin zarara uğramaması, finansal tabloların bilgi kullanıcılarına tam zamanında ve doğru bir şekilde sunulması amacıyla yapılan kontroller olarak tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:128). Varlıkların korunması ile ifade edilen mali nitelikteki bilgi ve kıymet hareketlerinin güvenliğidir (Keskin, 2009:16).

Bu iki kontrol türünü birbirinden tam olarak ayırmak mümkün olamamaktadır. Örneğin; mamül üretimi için hazırlanan ürün reçetelerinin kontrolü muhasebe kontrolünün alanında iken kullanılan hammaddenin satın alındığı tutar yönetsel kontrolün alanına girmektedir (Karapınar vd., 2009:1169).

1.1.2. İç kontrol Sisteminin Amacı

İç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışması için amaçların belirlenmelidir. Bu bağlamda, iç kontrolün amaçları esas amaçlar, genel amaçlar ve özel amaçlar olarak iki başlık altında ele alınabilmektedir. Yönetimin amaçlarını genel ve özel amaçlar olarak sınıflandırılması etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını mümkün kılmaktadır (Yılcı, 2001: 41).

Genel amaçlar iç kontrolün tanımında ifade edilmektedir. Bunlar birincil ve ikincil mevzuata uyum, varlıkların korunması, faaliyetlerin verimliliği, yönetimin koyduğu hedeflerin gerçekleştirilmesi, şeklinde sıralanmaktadır (Baydarol,

2007:26). Özel amaçlar ise, görevlerin ayrımı, yetkilendirme, varlıkların korunması, kayıtların doğruluğu, tamlık, uygunluk ve mutabakat, olarak belirtilmektedir (Doğan ve Burgazlıoğlu, 2015:21).

İç kontrol sisteminin amaçlarını özel ve genel ayrımı yapmadan vermektedir. Buna göre iç kontrol sisteminin amaçları; işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetimin oluşturduğu politikalara göre yürütülmesi, işletmenin kaynaklarının etkin ve ekonomik kullanılması, işletmenin varlıklarının korunması, hata ve hilelerin bulunması ve engellenmesi, yapılan muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru olması, üretilen mali nitelikte bilgilerin tam zamanında raporlanması, şeklinde ifade edilmektedir (Karapınar, 2009: 1169).

İç kontrol sisteminin olmadığı ya da aksadığı durumlarda işletme varlıklarında kayıplar yaşanabilmekte, bilgi akışı zamanında sağlanmadığında veya bilgi doğru olmadığında yöneticiler hatalı kararlar alabilmekte, sistem, hata ve hile yapılmasına engel olamamaktadır (Aksoy, 2005:140).

1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç kontrol, işletmenin genel amaçlarına ulaşıp ulaşımadığının tespit edilmesinde makul güvence vermek üzere tasarlanmıştır (INTOSAI GOV 9001, 2004:13). İç kontrol sistemi beş unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; Kontrol Ortamı, Risk Değerlemesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi-İletişim ve İzleme şeklinde sıralanmaktadır. İç kontrolün unsurları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmış Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 315 ve COSO modelinde yer almaktadır.

1.1.3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün etkinliğini belirleyen ortamı sağlamanın yanı sıra iç kontrol disipliniyi sağlayan ve iç kontrol sisteminin ana bileşenini oluşturmaktadır. Genel olarak nasıl bir stratejinin belirleneceği ve hangi hedeflerin konulacağı hususlarında kontrol ortamı etkili olmaktadır. Ayrıca kontrol ortamı kontrol faaliyetlerini düzenlemektedir (Akyel, 2010:86). Bir başka açıdan kontrol ortamı işletmedeki üst yönetimin iç kontrole ilişkin bakışını, tavrını, davranışını göstermektedir. İç kontrolün hedeflerine ulaşması için gereken ortamı

sağlamaktadır. Etkili bir iç kontrol sürecinin oluşturulabilmesi ve uygulanabilmesi için üst yönetimin ve diğer bütün çalışanların kontrol faaliyetlerini destekleyecek şekilde tavır almaları gerekmektedir (Bozkurt, 2010:133).

1.1.3.2. Risk Değerlemesi

İşletmenin faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek ve hedeflerini gerçekleştirilmesine engel olabilecek olaylar risk olarak ifade edilmektedir. Risk, tehlikelerin ve fırsatların toplamından oluşmaktadır. Risk; beklenmedik durumlarda ortaya çıkarsa tehlikeliyi, değişim nedeniyle ortaya çıkarsa belirsizliği, işletmenin yararına kullanılabilirse fırsatları ifade etmektedir (Keskin, 2009:17).

1.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, üst yönetimin iç kontrol sistemini kurumsallaştırma faaliyeti olarak ifade edilebileceği gibi, yönetimin belirlediği hedeflere ulaşabilmek için aldığı önlemlerin tamamı olarak da ifade edilebilmektedir. Kontrol faaliyetleri, işletme içinde karşılaşılan risklerin yönetilebilmesi (Kaval, 2008:132) ve işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için uygulanan politikalar olarak tanımlanmaktadır. Kontrol faaliyetlerinin işletmenin bütününde uygulanacak şekilde yapılması gerekmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:102). Kontrol faaliyetleri önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetler olarak dörde ayrılmaktadır (Kaval, 133-135:2008):

Önleyici kontrol faaliyetleri, işletmede istenmeyen olayların gerçekleşmesini engellemek amacıyla alınan önlemlerdir. Görevlerin ayrılığı ve yetkilendirme yapılması bu kontrol faaliyetine örnek olarak verilebilir.

Saptayıcı kontrol faaliyetleri, İşletme çalışanlarının işletme varlıklarını ne miktarda veya tutarda zimmetinde bulundurduğunu, yapılan bir hile veya hata varsa bunların hangi çalışanlar tarafından yapıldığını tespit etmeye yönelik faaliyetlerdir. Sayım yapılması ve kasa işlemlerinin tahsil ve tediye fişi ile yapılması bu kontrol faaliyetine örnek olarak verilebilir.

Yönlendirici kontrol faaliyetleri, işletme çalışanlarının yönetimin belirlediği hedeflere yönlendirilmesi için yönetim tarafından yapılması gerekenlerin çalışanlar tarafından içselleştirilmesini sağlayıcı olan faaliyetlerdir.

Sürekli arz eden işlemlerin yönetmeliğe bağlanması ve iyi performans gösteren çalışanların ödüllendirilmesi bu kontrol faaliyetine örnek olarak verilebilir.

Tamamlayıcı kontrol faaliyetleri, stratejik konularda veya sorunlu alanlarda yönetimin ilave yapılar kurmasıdır. Personele eğitim verilmesi veya risk komitesinin kurulması bu kontrol faaliyetine örnek olarak verilebilir.

1.1.3.4. Bilgi ve İletişim

Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol edebilmesi için bilgi ve iletişim kanallarının iyi çalışması hayati önem taşımaktadır. İşletme yönetimi işletme içinde ve dışında yapılan işler ile ilgili olarak tam, doğru, zamanında bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Kısaca işletmenin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır.

1.1.3.5. Sistemin Gözetimi

İç kontrol unsurlarının işleyişinin yönetim tarafından izlenmesi gerekmektedir. Buna göre izleme iç kontrol sisteminin yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda, uygun olarak çalışıp çalışmadığının belirlenebilmesi ve değerlendirilebilmesi için yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2010:135). Bu doğrultuda da yönetim tarafından belirlenen eksikliklerin, aksamaların ve yanlışlıkların düzeltilmesi, sistemi iyileştirici önlemlerin alınması gerekmektedir (Topuz, 2007:58).

İç kontrol sistemi karşılaştığı risklere karşı sürekli yenilenmesi gereken dinamik bir süreçtir. Bu dinamik sürecin değişen amaçlara, ortama ve risklere karşı önlem alabilmesi için sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir (Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, 2006:12).

1.1.4. İç Kontrol İç Denetim İlişkisi

İç denetim iç kontrolün bir parçasını temsil etmekle birlikte, bu parça içerik bakımından farklılık göstermektedir. Bu bağlamda iç denetim ve iç kontrol birbirilerinden ayrı fakat birbirilerini tamamlayan iki kavram olarak ele alınmaktadır (Özeren, 2000:5, Adiloğlu, 2011:26). İç kontrol ve iç denetim birbirilerinden oldukça ayrı kavramlar olmalarına rağmen aralarında oldukça güçlü

bir ilişki söz konusudur (SGB, 2014:50). İç kontrol ve iç denetim arasındaki bu ilişki, iç denetimin işlevinin ve bu işlevi yerine getiren iç denetçilerin kontrol ortamı için önemli olması ve iç kontrol sisteminin belirlenen hedefleri gerçekleştirmesine katkı sağlaması esasına dayanmaktadır. Sistem açısından bakıldığında iç denetim faaliyetleri iç kontrol sisteminin içinde yer almaktadır. Süreç olarak bakıldığında ise iç denetim iç kontrol sisteminin işleyiş sürecini değerlendirme görevini yapmaktadır (Kızılböğü ve Özşahin, 2013:228).

İç kontrolün mevzuatta yer alan tanımlamaları dikkate alındığında iç denetimin iç kontrol sisteminin bir parçası, bir alt kümesi olarak ifade edilmektedir. Mali kontrol ve iç kontrol iç denetimin konusunu oluşturmaktadır (SGB, 2014:50, Tektüfekçi, 2011:89). İç denetim iç kontrolün bir parçasını oluşturmakla beraber, iç kontrol ve iç denetim, amaçları, kapsamaları, nitelikleri ve görevleri itibariyle birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Kesiştikleri noktalar ise birbirilerini tamamlayıcı özellikte olmaları ve kurumun organizasyon yapısı ile bağlantılı olmaları şeklinde ifade edilmektedir. İç denetim iç kontrolün içinde yer almakta ve iç kontrol sürecinin değerlemesini yapmaktadır. Örneğin işletmenin belirlenen hedeflere ulaşacak şekilde hareket etmesini sağlayan iç kontrol, bu hedefleri gerçekleştirmesine yardımcı olan ve gerçekleşme derecesini ölçerse iç denetim olarak tanımlanmaktadır (Kızılböğü ve Özşahin, 2013:228).

İç kontrol sisteminin etkin olarak işleyebilmesi için yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetim olmadan iç kontrol sisteminin iyi işleyip işlemediğinin tespit edilmesi aksayan tarafların düzeltilmesi konusunda mevcut sistem tek başına yeterli güvence vermemektedir. İdarenin yapısı büyüdükçe yönetim izleme ve değerlendirme işlemlerini yapabilmek adına iç denetime ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi iç denetimin varlığına ve faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır (İDDK, 2013:3) .

Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması, yürütülmesi ve takip edilmesinden yönetim sorumlu olmaktadır. İç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsun hataların bulunması ve önlenmesi hususunda yüzde yüz güvence verememektedir. Bu sebepten dolayı yönetimin iç kontrol sistemini izlemesi ve etkinliğini değerlendirebilmesi gerekmektedir (Özeren, 2000:5). Yönetim bu görevi iç denetim

aracılığı ile yapmaktadır. İç denetim üst yönetimin oluşturduğu ilke ve esaslar çerçevesinde iç kontrolün çalışıp çalışmadığını belirlemekte ve yönetime sunduğu raporlar aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesi hakkında değerlendirme ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Üst yönetim iç denetçinin raporu doğrultusunda iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini düzeltmek için önlemler almaktadır. İç denetimin iç kontrol sistemi hakkında sağladığı bilgi ve analizler işletme için son derece önemli olsa dahi, işletme tarafından iç denetimin iç kontrol sisteminin alternatifi olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir (Özeren, 2000:5, Çalış, 2013:26).

Tablo 1.1: İç Denetim İç Kontrolün Karşılaştırılması

İç Denetim	İç Kontrol
Hedeflere ulaşmak için bir araçtır	Hedeflere ulaşmak için bir amaçtır.
Kurum içinde ayrı bir birimdir.	Kurumdan ayrı değildir, yönetim sisteminin bütünüdür.
İç kontrolün bir bileşenidir	Hesap verilebilirlik sistemidir.
Karar alma ve uygulama aşamalarında yer almaz	Çalışanlar yönetimin tüm süreçlerinde yer alır.
Üst yöneticinin sorumluluğundadır.	Yönetimin sorumluluğundadır.
İşlevsel olarak bağımsızdır.	Üst yöneticiye bağlıdır.

Kaynak: Çakıroğlu Sabri (2013); *İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi*, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7362,scakirogluicdenetimveickontroltekis.pdf?0> (Erişim Tarihi: 17.06.2016).

Tablo 1.1’de iç denetim ve iç kontrolün karşılaştırması yapılmaktadır. İç denetim kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için bir araç iç kontrol ise amaçtır. Yönetimsel açıdan iç denetim üst yöneticinin sorumluluğundayken iç kontrol yönetimin sorumluluğundadır. İç denetim faaliyetleri bağımsız olarak yürütülürken iç kontrol faaliyetleri üst yöneticiye bağlıdır.

1.2. İç Denetim

Bu başlık altında, iç denetimin tanımı ve tarihsel gelişimi ele alınarak daha kapsamlı bir şekilde incelenmektedir.

1.2.1. İç Denetimin Tanımı

Dünya’da denetim genel anlamda iki modelden oluşmaktadır. Bu modeller merkeziyetçi ve Adem-i merkeziyetçi modeller şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır.

Merkeziyetçi modelde iç denetim, genellikle maliye bakanlığı tarafından yapılan finansal nitelikteki denetimleri ifade etmektedir. Adem-i merkeziyetçi modelde ise iç denetim, ilgili kurumun içinde yer almakta ve yönetimin sorumluluğunda olmaktadır. Bunun nedeni kamu kaynaklarının harcanması ile ilgili yükümlülüğün idarelerin yönetimine verilmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Kamu idarelerinin yapısında yer alan iç denetçiler de, görevleri doğrultusunda kaynakların ne derecede etkin ve verimli kullanıldığını belirleyebilmek için mevzuata, politikalara, teamüllere, yönetim ve iç kontrol süreçlerine odaklanmaktadır (Baykara, 2014:47).

Türkiye KMYKK'da belirtildiği üzere Avrupa'da bir çok devletin benimsediği Anglo-Sakson yaklaşımın içinde yer almaktadır (Gönülaçar, 2008:19). Bu yaklaşımda denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu yöntemler üst yöneticiye bağlı hale getirilerek üst yöneticiye geniş bir hareket alanı bırakılmaktadır. 5018 sayılı kanunun 68. maddesine göre dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Fakat Dünya'da dış denetimi bağımsız denetim kuruluşlarına yaptıran ülke örnekleri de bulunmaktadır (Apan, 2011:11).

2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılının başından itibaren tamamıyla yürürlüğe giren KMYKK ile birlikte iç denetim sistemi yeni bir kavram olarak kamu mali sisteminde yer almaktadır. Bu sistemle birlikte kamuda geleneksel denetim ve teftiş anlayışı temelden değişmekte, uluslararası denetim standartları ve etik kurallar kamu mali sistemine dahil edilmektedir (Sezer ve Kavakoğlu, 2011:41).

KMYKK'da iç denetimi kamu idaresinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ve işlemlerin yasalara uygun yürütülmesi, muhasebe kayıtları ile ortaya çıkan bilgiler ışığında hazırlanan raporların gerçeği yansıtması, faaliyetlerin etkin ve verimli olduğuna dair üst yöneticilere tarafsız güvence verilmesi, şeklinde ifade edilmektedir. Böylece iç denetim kurumun ilişki içinde olduğu üçüncü kişilere de güvence vermiş olmaktadır (Yalnız ve Perçemli, 2009:22).

1947 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA)'nın tanımına göre iç denetim, kuruma hizmet etmek için kurum faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan bağımsız bir

değerleme fonksiyonudur (Memiş, 2006:80). IIA'nın günümüzde yaptığı tanımına göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerinin gelişmesini ve kuruma değer katmasını amaçlamakta, bu amacın gerçekleşmesi için bağımsız ve tarafsız olarak hem güvence hem de danışmanlık hizmeti vermektedir. İç denetim bir kuruluşun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmeler yapmak amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşım çerçevesinde kurumun amaçlarına ulaşmasına yardım etmektedir (IIA, 2017a).

IIA'nın yaptığı tanıma göre iç denetimin danışmanlık yapmak ve güvence vermek gibi iki temel işlevi bulunmaktadır. İç denetimin verdiği güvence hizmeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim konularında tarafsız görüş bildirmek ve denetim kanıtlarının tarafsızca değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Danışmanlık ise kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değerinin artırılması amacıyla danışmanlığın verildiği kurum yöneticileri ile beraber kararlaştırılan faaliyetler ve bu faaliyetlerle ilişkili hizmetler şeklinde ifade edilmektedir (Yurtusever, 2011:16-17).

IIA'nın geçmişten günümüze iç denetim ile ilgili yaptığı tanımlar karşılaştırıldığında, 1947 yılında yaptığı tanımda iç denetim görevinin sadece kurumun faaliyetlerini incelemekten ve değerlendirmekten ibaret olduğu, günümüzdeki tanımda ise bunlara ek olarak kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacının da olduğu, bu amacı da güvence ve danışmanlık hizmeti vererek yerine getirdiği görülmektedir. Bir başka tanımında iç denetim, kurumda meydana gelebilecek hata ve hileyi engelleyebilmek ve verimsiz süreçleri düzeltebilmek için kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi, şeklinde ifade edilmektedir (Önal, 2012:15).

İç denetimi, kurumun ve çalışanlarının faaliyetlerinin yasalara uygunluğunun hazırlanan raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin, mali açıdan ve mevzuat açısından ve diğer yönlerden iç denetçi tarafından araştırılarak tespit edilip yönetime bildirilmesi olarak tanımlamak da mümkündür. Ayrıca kurumun eğilimlerini göz önünde bulundurarak süreçlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya çalışan bir faaliyet olarak da tanımlı yapılabilmektedir (Koçak ve Kavakoğlu, 2010:122).

Denetimin asıl hedefinin yanlışı aramak ve bu yanlışı yapanları cezalandırmak olduğu gibi bir değerlendirme yapılmamalıdır. Kurumun etkin ve kaliteli iş ortaya koymasını sağlamak denetimin hedefleri arasında yer almaktadır. Kurumun amacına gerçekten ulaşıp ulaşmadığını değerlendirmek de yine denetimin hedefi olarak değerlendirilmektedir. Hedeften sapılmışsa bunu tespit etmek ve düzeltilmesi için yönetime önerilerde bulunmak da denetimin ana hedefleri arasında yer almaktadır (Önal, 2012:18).

İç denetimin tanımının yapılması konusunda geniş bir tanımlama çeşitliliği bulunmaktadır. Çok çeşitli şekillerde tanımı yapılabilen iç denetimin tarihsel gelişiminin incelenmesi ve geçmişten günümüze iç denetim faaliyetlerinin ortaya konulması gerekmektedir. Bu bağlamda izleyen başlıkta iç denetimin tarihsel gelişimine yer verilmektedir.

1.2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihi Ramamoorti (2003)'e göre 4.000'li yıllara dayanmaktadır. Yapılan araştırmalara göre eski Mezopotamya'da krallıklarda kraliyete ait tahıl ambarlarının sayımını ve çalışanların kontrolünü katipler yapmaktadır. Bu bilgilere göre gerek kamu mallarının gerekse devletin faaliyetlerinin denetimi denetim kavramının temelini oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:573).

Denetim sanayi devrimine kadar bir meslek olarak resmen kabul edilmemiş olmasına rağmen geçmişten beri denetim faaliyeti farklı şekillerde de olsa yapılmıştır. Sanayi devriminden 20. yüzyılın başına kadar olan süreçte denetimin yöntem ve amacında herhangi bir değişiklik olmamıştır. İç denetim ve iç denetim sistemi ilk defa 20. yüzyılın başında kıta Avrupası'nda akademik çalışmalara konu olmaya başladığı anlaşılmaktadır. 1930'lu yıllardan itibaren denetimin amacı ve denetim teknikleri değişim göstermeye başlamaktadır (Kızılboga, 2013:108, Güredin, 20114:14-15).

Amerika Birleşik Devletleri'nde (United States of America-ABD) 1933 ve 1934 yıllarında menkul kıymetler yasasında yapılan çeşitli düzenlemelerde muhasebe ve denetimden yararlanılmış olmasına rağmen işletmelerin muhasebe bilgilerinin doğruluğu için tek başına dış denetimin yeterli olmayacağı anlaşılmıştır.

Bu bağlamda işletmelerde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmış ve 1940'lı yıllardan sonra iç denetim önem kazanmaya başlamıştır. Bu dönemden itibaren iş hayatında yaşanan değişimler ile birlikte işletmelerin büyümesi, yöneticilere yetki devri gibi nedenler ile iç denetim mesleği gelişmiş 1941 yılında ABD'de kurulan IIA (Institute of Internal Auditors- İç Denetçiler Enstitüsü) ile birlikte kurumsallaşmıştır (Korkmaz, 2007:5-6).

İç Denetim uzun bir süre fazla önemsenmemiş ve herhangi bir değişiklik yapılmadan sınırlı bir alanda yürütülmüştür. İç denetim alanında ilk büyük değişim 1940'lı yıllarda başlamıştır. Çağdaş anlamda iç denetimin iki dönüm noktası bulunmaktadır. Bunlar; Victor Z. Brink'in Modern İç Denetim kitabının yayınlanması ve 1941 yılında IIA'nın kurulmasıdır. Böylece iç denetim kurumsal bir yapıya kavuşarak organizasyonlar için önemli bir hale gelmiştir (Gül ve Kaban, 2015:93, Memiş, 2006:80). IIA'nın kurulması ile beraber iç denetim farklı şekillerde tanımlanmış, odak noktası devamlı surette değişerek gelişme göstermiştir (Gül ve Kaban, 2015:93).

İç denetim önceleri fiili sayım ve gözleme dayandığından işletmenin varlıklarını koruyan bir kavram olarak değerlendirilmiştir. Zaman içerisinde işletmelerin büyümesi ile beraber evrak ve kayıt sayısının artması sonucu evrak ve kayıtların tamamını incelemek yerine örneklem yöntemi kullanılmaya başlanmış ve 1940'lı yıllardan itibaren iç denetim, iç kontrolü merkezine almıştır (Kışalı ve Pehlivan, 2006:79).

Modern anlamda iç denetim yaklaşımı 2. Dünya savaşından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde doğmuş ve son çeyrek yüzyılda hızlıca gelişmiştir. İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi, iş hacimlerinin artması, karmaşıklaşması ve farklı bölgelerde faaliyette bulunmaları, bu faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik ilkelerinin öne çıkması, açıklık ve yönetim kavramlarının önemli hale gelmesi, iç denetim faaliyetlerinin içerik, teknik ve usul yönünden hızlı bir şekilde gelişmesine neden olmuştur. Önceleri yönetim adına denetim yapan iç denetimin faaliyet alanına zaman içerisinde operasyonel denetim, iç kontrol, risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin değerlendirilmesi aracılığı ile idarenin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması gibi modern unsurlar da dahil olmuştur. Böylece iç denetim yalnızca yönetim adına yapılan denetimden idare

dışına da tarafsız görüş veren yönetimin denetimi olarak ifade edilebilecek bir işleve dönüşmüştür (İDKK, 2008:1).

Tablo 1.2:Denetimin Tarihsel Gelişimi

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	Paydaşlar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük Bir İnceleme	Hataların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi-1900	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	% 100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylanması	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930-Günümüz	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturulması	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Ersin, Güredin (2014); “Denetim ve Güvence Hizmetleri,” Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.14.

Tablo 1.2’de görüldüğü üzere iç denetimin tarihsel süreci incelendiğinde; 1950’li yıllarda şirket varlıklarının korunmasına, 1970’li yıllarda hukuki denetime, 1990’lı yıllarda şirketin hedeflerine ulaşmasına, 2000’li yıllardan sonra ise kuruma katma değer sağlamaya katkıda bulunduğu söylenebilir (Kızılboga, 2013:108). Günümüzde iç denetim elde edilen bilgileri incelemekte ve analiz ederek yönetime raporlamaktadır. Böylece yöneticiler organizasyonda var olan eğilimler, fırsatlar, tehditler ve riskler konusunda daha etkili karar vermektedirler. Artık yönetim kurulu ve denetim komitesi iç denetçilerden yalnızca belirli konulara odaklanmış raporlar yerine kontrol ortamı için eş zamanlı raporlar istemektedirler (Kahyaoğlu, 2012:10).

Dünya’da iç denetimin tarihsel gelişim seyrinden Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinin ve uygulamalarının seyrine bir geçiş yapmak gerekirse, öncelikli olarak Türkiye’de denetim faaliyetlerinin başlangıç zamanını ele almak gerekmektedir. Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinin 1995 yılından itibaren uygulanmaya başladığı görülmektedir (Yereli ve Kara, 2013:41). Türkiye’de iç denetim ilk olarak özel sektör tarafından uygulanmıştır. Özellikle Türkiye’de faaliyette bulunan uluslararası firmalarda uygulanmaya başladığını söylemek mümkündür. Günümüzde önde gelen firmalar iç denetim faaliyetlerini uluslararası kabul gören iç denetim standartlarına göre yapmaktadırlar (İDKK, 2008:2).

Türkiye’de iç denetimle ilgili örgütlenme 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile başlamıştır. 2000’li yıllardan itibaren iç denetim alanında düzenlemeler yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. Bankacılık, sigortacılık ve kamu sektöründe iç denetime ilişkin mevzuat açısından önemli değişiklikler yapılarak iç denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Yurtusever, 2011:19, Yereli ve Kara, 2013:42). Avrupa Birliği (European Union-AB)’ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve mali şeffaflık ilkeleri doğrultusunda iç denetim sistemleri kurma zorunluluğu getirilmiş, aday ülkelerin kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında yer almıştır (Keskin, 2009:10).

Türkiye’nin AB’ye adaylık başvurusunun kabulü ile başlayan süreçte tam üyelik müzakerelerinin yapıldığı dönemde bürokratik anlamda önemli değişiklikler olmuştur. Mali kontrol başlığı ile açılan müzakereler sonucunda 2006 yılında KMYKK çıkarılmış ve iç denetim ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır (Gönülaçar, 2008:10). 2012 yılında ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile iç denetim mekanizmasının kurulması zorunluluğu gelmiştir (Yereli ve Kara, 2013:42). Yapılan bu düzenlemelerin tamamı uluslararası iç denetim standartlarını temel almaktadır (Yurtusever, 2011:19).

İç denetim özel sektör için oluşturulmuş bir sistem olmakla birlikte, daha sonra kamuda uygulama alanı bulmuştur. İç denetimin kamu ve özel sektör uygulamalarındaki tek fark özel sektörün kar amacı gütmesidir. Kamuda ise faaliyetlerde kar yerine kamu yararı öne çıkmaktadır (Gönülaçar, 2008:3).

1.3. Uluslararası Düzenlemelerde İç Kontrol

Gerek ulusal gerekse uluslararası düzenlemeler çerçevesinde geliştirilmiş iç kontrolle ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. modellerini kullanarak hem özel sektörde hem de kamu sektöründe belirlenen hedeflere ulaşma amacı bulunmaktadır. Bunlardan en önemli olanları COSO (Committee of Sporting of the Treadway Commission), COCO (Criteria of Control Objectives) ve INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından çıkarılan model ve standartlardır. COSO ve COCO özel sektör için oluşturulan modeller olmakla birlikte, bu modeller kamu sektörüne uyarlanarak (INTOSAI) kamuya yönelik bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur (Candan, 2006:6). INTOSAI, iç

kontrol ile ilgili getirdiği düzenlemelerde COSO ve IIA'nın iç kontrol yaklaşımlarını benimsemektedir (Uzunay, 2007:1).

1.3.1. COSO (Comittee of Sporting of the Treadwey Commission)

1980'li yıllarda yaşanan iflaslar ve finansal skandallar ABD 'nin muhasebe ve denetim alanındaki beş önemli kuruluşunu iş birliğine sevk etmiştir (Kayım, 2009:46). Komisyonun ilk başkanı James C. Treadway olduğundan dolayı Comittee of Sporting of the Treadwey Commission olarakta bilinen Treadway Komisyonu Organizasyonlar Komitesi (COSO) 1985 yılında kurulmuştur (Yurtsever, 2008:29, Topçu, 2013:9). COSO, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institue of Certified Public Accountants-AICPA), Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association-AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International-FEI), IIA ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Association of Accountants and Financial Professionals in Business-IMA)'nden oluşmaktadır (COSO,2017).

COSO, hileli finansal raporlamaya neden olacak faktörleri inceleyen bir özel sektör girişimi olarak "Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'na" destek olmak amacıyla kurulmuştur. Ayrıca halka açık şirketler, bağımsız denetçiler, SEC (Securities and Exchange Commision) ve diğer eğitim kurumları için öneriler getirmiştir (COSO, 2017). Komisyon ilk çalışmasında hileli finansal raporlamanın yanında iç kontrolün önemine vurgu yapmış, iç kontrolün mali nitelikte olmayan faaliyetleri de kapsayan geniş bir kavram olduğuna dikkat çekmiştir (Topçu, 2013:9).

Amerika'daki bağımsız beş tane meslek örgütünün bir araya gelmesi ile kurulan COSO'nun genel anlamda işlevi iç kontrolün işletmelerde standart bir yapı haline gelmesidir. COSO tüm dünyada işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için yapılan faaliyetlerin devamlı kontrol altında tutulmasını, risklerin değerlemesini savunan bir model olarak bilinmektedir (Türedi vd., 2014:142).

Komisyon 1987 yılında yayınladığı raporda iç kontrol sistemine ilişkin kavram ve yorum farklılıklarının sonlandırılması ve bu konularda birlik sağlanması için bir rehber hazırlanmasını tavsiye etmiş, komisyonun birer temsilci atamasıyla COSO olarak bilinen Sponsor Kuruluşlar Komitesi (Comittee of Sponsoring

Organization) kurulmuştur (Can, 2015:13). Bu bağlamda Komite, Treadway Komisyonu'nun iç kontrolün ortak tanımı ve iç kontrol çerçevesi için yapmış olduğu çağrısına 1992 yılında COSO raporunu yayınlarak cevap vermiştir (Lee ve Colbert, 1997:392).

COSO'nun iç kontrolle ilgili yayınladığı en önemli rapor, 1992 yılında yayınlanan iç kontrolün tanımının yer aldığı ve kontrol sisteminin iyileştirilmesi gerekliliğini ifade eden iç kontrol bütünlük çerçeve raporudur (Yurtsever, 2008:30). Kurumsal yönetim, mali raporlama ve etik konularında kaliteyi artırmak için yapılan çalışmalar neticesinde 1992 yılında yayınlanana bu rapor, iç kontrolün temel kriterlerini belirtmiştir (Soysal, 2016:162). Yayınlanan bu bütünlük çerçevede yönetimin kontrolleri değerlendirmek için kullanacağı kriterler ile yönetimle ilgili rapor hazırlama rehberi yer almaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994:21). Bu bütünlük çerçeveye COSO İç Kontrol Modeli denilmektedir (Türedi ve Karakaya, 2015:68).

Farklı ülkelerde farklı kaynaklar olmasına rağmen COSO'nun yayınladığı çerçeve iç kontrolle ilgili en çok ilgi gören kaynak olmuştur (Soysal, 2016:162). Özel sektör için geliştirilen daha sonra kamu sektörünün de benimsediği COSO modeli, kar amacı olan veya olmayan, büyük veya küçük ölçekli bir çok kuruluş tarafından baz alınan, genel kabul gören temel bir model olmuştur. COSO Modeli değişen koşullar çerçevesinde 2013 yılında 17 ek ilkeyi de içerecek şekilde güncellenerek yayınlanmış, 2014 yılında 1992 yılında yayınlanan raporun yerini almıştır (Topçu, 2013:10, Baykara, 2014:46, Kulak, 2009:45-46, COSO, 2013, Harvey, 2015:13).

Kurumsal yönetimin gittikçe artan önemi, güncellemeden önceki çerçevenin yeteri kadar açık ve anlaşılabilir olmaması, risk kavramının ve risk temelli yaklaşımların gittikçe artan önemi, küreselleşme, kurumsal yapının karmaşıklığı, destek hizmeti alımların artması, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler ile beraber artan sorumluluklar, suistimallerin belirlenmesi ve engellenmesine yönelik beklentilerin artması COSO bütünlük çerçevenin güncellenmesine neden olmuştur (Bulut, 2015:7).

Güncelleme sonrasında oluşan değişikliklere bakıldığında, yeni çerçevede COSO'nun bileşenlerine ilişkin ilkelerin tanımının yapıldığı, ilkelerin özelliklerini ifade eden temel noktaların belirtildiği görölmektedir. Teknolojik gelişmelerle birlikte teknolojinin artan önemiyle beraber teknoloji ile ilgili her şey daha çok dikkate alınarak kurumsal yönetimin önemi vurgulanmıştır. Mali olmayan raporlarda çerçeveye dahil edilmiş ayrıca suiistimaller ile mücadele konusu daha çok yer bulmuştur (Bulut, 2015:9). Özet olarak, yeni çerçeve kapsamında iç kontrolün tanımı ve bileşenlerinin, kurum amaçlarının, iç kontrolün etkinliğinin analiz edilmesine yönelik temel kriterlerin, mali olmayan raporlamaların ve kurumsal yönetimin yeni çerçevenin kapsamına dahil edildiği görölmektedir. (Bulut, 2015:9).

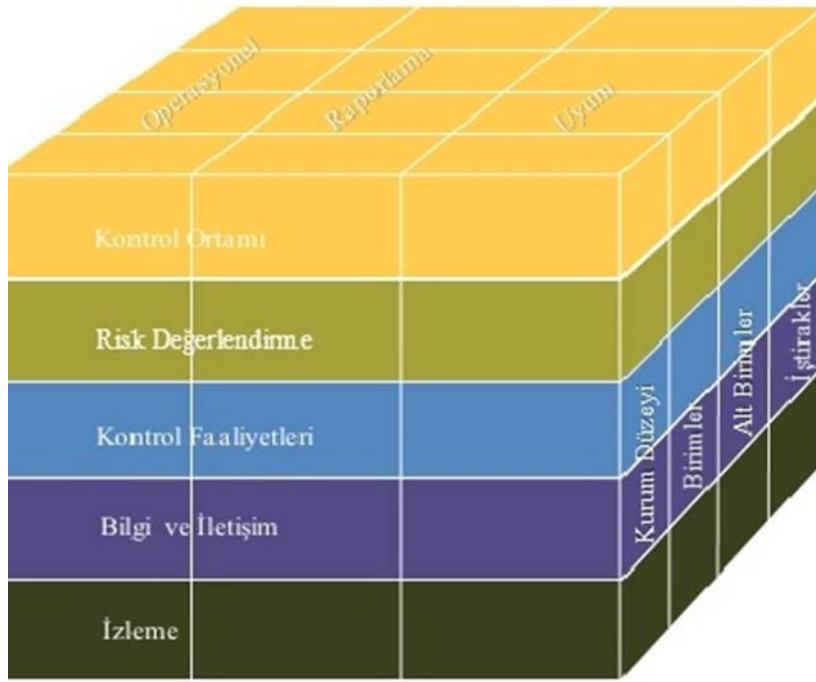
COSO'nun amacı kurumsal risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal performans, kurumsal yönetim ve hilenin engellenmesiyle ilgili konularda iyileştirmeler yaparak ilgili kuruluşlara rehberlik ve liderlik etmektir (COSO, 2017). Risk faktörünü merkezine alması ve mali nitelikte olmayan olayları da kontrol sürecine dahil etmesi COSO'yu diğer modellerden ayırmaktadır (Güner, 2009:188,193).

Uluslararası alanda en fazla tercih edilen model iç kontrol modeli olan COSO, birçok ülkede iç kontrol sisteminin oluşturulmasında rehber olmuştur (Türedi vd., 2015:95, Sümer, 2010:13). ABD Sayıştayı, INTOSAI, Avrupa Birliği (AB) İç Kontrol Standartları ve 5018 Sayılı Kanunda yer alan Kamu İç Kontrol Standartları COSO modelini esas almaktadır (Sümer, 2010:13).

1.3.1.1. COSO'nun İç Kontrol Modeli

Bir kurumun genel hedefleri ve bu hedefleri gerçekleştirmesi için yapılması gerekenleri gösteren iç kontrol sisteminin bileşenleri arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır. COSO bu ilişkiyi bir küp şeklinde göstermektedir (Can, 2015:15).

Şekil 1.1: COSO Kübü



Kaynak: Jill D'Aquila, Robert Houmes (2014); *COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Frameworks*, Sayı 5, s.54-59.

COSO küpünün ön ayrıtı beş ana bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. Küpün üst ayrıtında üç hedef yer almaktadır. Her iç kontrol sisteminin bu hedefleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu hedefler; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini ifade eden operasyonlar, finansal tabloların güvenilirliğini anlatan raporlama ve mevcut yasalara ve yönetmeliklere uyulması gerektiğini ifade eden uygunluk şeklinde sıralanmaktadır (Kulikova ve Satdarova, 2015:95). Küpün yan ayrıtında ise işletmenin birimleri, alt birimleri ve faaliyetleri yer almaktadır. İç kontrolün unsurları ayrı ayrı incelendiğinde bileşenlerin her birinin işletmenin hedefleriyle ve işletmenin birimleri ve faaliyetleri ile kesiştiği görülmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminde söz konusu unsurlar, bir kurumun misyonunu, stratejilerini ve hedeflerini desteklemektedir (PROVITI, 2017).

1.3.1.1.1 İç kontrolün Unsurları

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme şeklinde sıralanan unsurlarının bir model ile ele alınması gerekmektedir.

1.3.1.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı; standartları süreçleri ve yapıları öngörmekte, iç kontrolü bir organizasyonun tamamında uygulayabilmek için temel oluşturmaktadır. Yönetim kurulu ve yönetim, iç kontrol sistemi ve davranış standartlarının önemine ilişkin tavrı almaktadır. Kontrol ortamı çalışanların kontrol farkındalıklarını etkileyerek bir kurumun çalışma ortamını oluşturmaktadır. Disiplin ve yapı sağlayarak diğer iç kontrol unsurları için bir çerçeve oluşturmaktadır. Dürüstlük ve etik değerler, çalışanların yetkinliği, yönetimin bakış açısı ve çalışma tarzı, yönetimin yetki ve sorumluluk dağıtımı, organize etme ve geliştirme usulleri kontrol ortamını oluşturmaktadır (COSO, 2013:4):

COSO'nun 1992 yılında yayınladığı çerçevede etkin bir kontrol ortamı için dürüstlük ve etik değerlere ilişkin 7 faktör yer almaktadır. Bunlar; bağlılık, yönetim kurulu veya denetim kurulu, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, yetki devri ve sorumluluk ve personel politikalarıdır. Bu faktörlere ilişkin kontrol ortamının ilkeleri 2013 yılında yayınlanan çerçevede beşe indirilmiştir. Bunlar şu şekilde ifade edilmektedir (COSO, 2013:4):

- İşletme dürüstlük ve etik değerleri uygulayacağını taahhüt etmelidir.
- Yönetim kurulu yönetimden bağımsız olarak iç kontrolün işleyişini ve performansını izlemelidir.
- Yönetim ve yönetim kurulu, raporlama yöntemlerini ve amaçları doğrultusunda yetkileri ve sorumlulukları belirlemelidir.
- Örgüt, hedefleri ile uyumlu işlerde yetkin kişiler çalıştırmalıdır.
- Örgüt hedeflerine ulaşabilmek için çalışanlar iç kontrol işleyişinden sorumludur.

1.3.1.1.2. Risk

Her kurum gerek kendi iç dinamiklerden gerekse dışsal faktörlerden kaynaklanabilecek çeşitli risklerle karşı karşıyadır. Risk, bir olayın meydana gelmesini ve hedeflerin başarılabilmesini olumsuz etkileme olasılığı olarak

tanımlanmaktadır. Risk değerlemesi, kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için yönetilmesi gereken risklerin belirlenmesinde, tanımlanmasında ve analiz edilmesinde, bir temel oluşturan dinamik ve tekrarlanan bir süreçtir. Bu hedeflerin gerçekleşmesini engelleyecek riskler, belirlenmiş risk toleranslarına¹ göre değerlendirilmektedir. Böylece, risk değerlendirmesi, risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için temel oluşturmaktadır (COSO, 2013:4). Yönetim, hedeflerine ulaşmasını engelleyecek içeriden ve dışarıdan gelecek riskleri belirlemekte ve önlem almaktadır (KPMG, 2013: 3).

1.3.1.1.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yöneticilerin talimatlarının yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Bu faaliyetler kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik riskler için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır. Kontrol faaliyetleri kurumun genelinde bütün kademelerde ve bütün fonksiyonları kapsayacak şekilde gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri onaylama, yetkilendirme, mutabakat, operasyonel performansın değerlendirilmesi gibi çok sayıda faaliyeti içermektedir (COSO, 2013:4).

1.3.1.1.1.4. Bilgi ve İletişim

Kurum iç kontrol sistemini destekleyici ilgili ve kaliteli bilgi üretmeli ve o bilgiyi kullanmalıdır. Ayrıca iç kontrolün işleyişini destekleyici nitelikte iç kontrole ilişkin sorumluluk ve hedefleri içeren bilgileri paylaşmalıdır. Kurum iç kontrol işleyişine etki edecek organizasyon dışındaki taraflarla iletişime geçmelidir (COSO, 2013:7).

1.3.1.1.1.5. İzleme

Kurum iç kontrol bileşenlerinin işlevsel olup olmadığını tespit etmek için sürekli izlemeli değerlendirmeli ve güncellemelidir. İç kontrol sisteminin işleyişinde aksaklıklar varsa bunlar belirlenerek ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin alınması için üst yönetim ve yönetim kurulu üyelerine bilgi verilmelidir (COSO, 2013:7).

¹ Risk toleransı; kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesindeki performansın kabul edilebilir dalgalanma seviyeleri olarak tanımlanmaktadır (Özbek, 2012: 427).

1.3.2. COCO

1995 yılında Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants-CICA) tarafından geliştirilen COCO modeli yöneticiler, paydaşlar ve denetim yapanlara yönelik bir kontrol rehberidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:110). Kavramsal açıdan COSO'dan daha geniş kapsamlı bir model olan CoCo modeli rehberde iç kontrol yerine kontrol ifadesini kullanmıştır (Erdoğan, 2011:86). COSO tarafından iç kontrolün kapsamına dahil edilmeyen stratejik yönetim, risklerin belirlenmesi ve düzenleyici önlem alınması ile ilgili yönetimin görevlerini kontrol kavramına dahil etmiştir. Yani kontrolü COSO'dan daha geniş kapsamlı olarak ele almıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:110).

COCO modeline göre iç kontrol, işletmenin amacına ulaşması için çalışanları destekleyen, onları bir arada tutan kaynaklar, süreçler ve kurum kültürü gibi organizasyonun bir parçası olarak ifade edilmektedir (Gül ve Kaban, 20015:91). COCO modeli, yönetime daha fazla önem atfetmekte ve daha çok insan odaklı bir yaklaşım sergilemektedir (Alikadıoğulları, 2011:63).

COCO kontrol rehberinde iç kontrolün amaçlarının değerlendirilmesi için belirlediği kriterleri amaç, bağlılık, yeterlilik ve izleme-öğrenme olarak dört temel başlık altında toplamaktadır (Aktan, 2006:134).

Amaç: Amaçlar modelin kuruluş nedenidir. Hedeflere ulaşabilmek için yapılacaklar belirlenmeli ve bu hedefler tüm personele anlatılmalıdır. Faaliyet sürecinde oluşabilecek her türlü risk konusunda işletmenin bütün personeli bilgilendirilmeli ve neler yapacakları anlatılmalıdır.

Bağlılık: Ahlaki değerler, personel politikası, örgütün yapısı, yönetimin ve personelin iş yapma yöntemleri ve performansları gibi konuları içermektedir. Yetkiler, sorumluluklar, hesap verilebilirlik kavramları açıkça tanımlanmalı, karar alıcılar ve bu kararları uygulayanlar bu işleri yapabilecek yetkinlikte olmalıdırlar.

Yeterlilik: Çalışanların yapacakları işin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olması, bilgi akışının işletmenin hedeflerine destek olması, bilginin bilgiyi kullanacak olanlara zamanında ulaşması, alınacak kararların ve yapılacakların eşgüdüm içinde olması, işletmenin hedeflerine ulaşmasının önündeki risklerin

tespit edilerek kontrol faaliyetlerini belirlenmesi gerekmektedir. Bunların tamamı yeterliliğin göstergesi olarak değerlendirilmektedir.

İzleme ve Öğrenme: Bu sürecin içerisinde yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmesi, sonuçları ilgililerle paylaşması, iletişim konusunda ve raporlamalarda eksiklik var ise bunların tespit edilmesi ve performansların takip edilmesi konuları yer almaktadır.

1.3.3. Sarbanes Oxley Yasası

Dünya’da yaşanan en önemli şirket skandallarından biri olan Enron skandalı küresel ekonominin 11 Eylül’ü olarak tanımlanmaktadır. Yaşanan Enron skandalından sonra ABD, SEC (Securities and Exchange Commission) ve dünyadaki önemli ülkeler ve bunların düzenleyici kuruluşları tarafından denetçinin bağımsızlığı hususunda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Enron skandalının en fazla etkilediği ülke olan ABD’de Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act-SOA) 30 Temmuz 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile bağımsız denetçinin görev ve yetki alanlarının sınırları kalın çizgilerle belirlenmiş ve yasanın diğer ülkelere yansımaları olmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:587).

ABD’de Enron olayının sorumluları olarak yöneticiler, muhasebeciler, iç ve dış denetçiler, denetim komiteleri ve düzenlemeleri yapan kanun koyucular gösterilmiştir (Kongreden 1995 yılında çıkan bir yasa ile denetçilerin sorumluluğunun sınırlandırılması buna örnek gösterilmektedir). Yasa muhasebe mesleğinde 1934 yılından beri yapılan en önemli hukuksal değişiklik olarak ifade edilmektedir. SOA’nın getirdiği temel değişiklikler şunlardır (Uzay, 2006: 4-5):

- Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB)’un kurulması
- Kurumsal yönetim ile ilgili standartlarda düzenlemelere gidilmesi
- Kamuya açıklanan bilgilerin kapsamının genişletilmesi
- Hilenin federal suç kapsamına alınması

Dünya’da kamu ve özel sektör için önemli bir konu haline gelen kurumsal yönetim, yatırımcılar arasında olan sorunların çözümüne, şirketle ortakları arasında veya pay sahipleri arasında meydana gelecek çıkar çatışmalarının

sonlandırılması esasına dayanmaktadır (Eryılmaz, 2009:1). Sarbanes Oxley yasası şirket skandallarının başlıca sebebi olarak gördüğü kurumsal yönetimle ilgili dört temel düzenleme yapmıştır. Bunlar şu şekilde ifade edilmektedir (Aksoy, 2005:154):

- Üst yönetimin kültürel karakteri
- Genel Müdür
- Yönetim Kurulu
- İç kontrol

Sarbanes Oxley Yasası ile kurumsal yapı güçlendirilmiştir. Kurumsal yönetime etkisi olan faktörler ile; şirketin ilişkilerinin yeni baştan düzenlenmesi, açık sunulan bilgilerin güvenilirliği, denetçinin bağımsızlığı, denetimin etkin bir şekilde yürütülmesi ve iç kontrol sisteminin daha etkin çalışması amaçlanmaktadır (Yavuz, 2011:149).

SOA işletmelerin mali raporlarının hazırlanmasını etkileyen süreçlerin risk değerlendirmesinin mutlaka yapılması gereğini ifade etmektedir. Yasanın 302 ve 404. maddelerine göre; şirketin mali raporları üzerinde riskin belirlenmesi ve belgelendirilmesi ve değerlendirilmesi zorunludur ve kontrollerin etkinliğinden doğrudan şirket yöneticileri sorumludurlar (İDKK, 2013:181). Yatırımcıya anlayabileceği kadar açık, doğru ve güvenilir bilgi sağlamak, kurumsal yönetim kavramının gelişmesine katkıda bulunmak ve etik kuralların şirket personeli tarafından içselleştirilmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Yasa şirket personelinin faaliyetlerinde bağlılık ilkesine göre hareket etmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu ilkeye aykırı hareket edenler için ağır hapis ve para cezaları öngörülmektedir (Elitaş, 2011:129).

Sarbanes Oxley yasası 11 maddeden oluşmaktadır. Fakat uyumluluk başlığı altında 302, 401, 404, 409, 802 numaralı maddelere önem verilmiştir. Bu maddelerden 303. ve 404. maddelerde iç kontrol kavramı yer almaktadır (SOA, 2016). Bu yasaya göre iç kontrol sistemi COSO'nun iç kontrol sisteminin var olması için belirlediği gerekli kriterleri taşımalıdır (Kulikova, 2016:94). SOA'ı oluşturan 11 madde şu şekilde sıralanmaktadır (Gawaly, 2008:27):

- Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu
- Denetçinin bağımsızlığı
- Kurumsal sorumluluk
- Daha geniş kapsamlı mali açıklamalar
- Menfaat çatışmaları
- Komisyon
- Çalışmalar ve raporlar
- İşletmede hile yapanların cezai sorumluluğu
- Beyaz yakalılara verilen cezaların artırılması
- Kurumlar vergisi beyannameleri
- Kurumsal dolandırıcılık ve hesap verilebilirlik

1.3.4. Turnbull Raporu

İngiltere’de 1980’li yılların sonunda Maxwell, Polly Peck gibi şirketlerde yaşanan kurumsal şirket skandalları ile başlayan süreçte kurumsal yönetimin önemi görülmüştür. 1991 yılında kurulan Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutları Komitesi yaptığı çalışmaları ve iyi uygulama örneklerini içeren Cadbury Raporunu 1992 yılında yayınlamıştır. Raporda finansal şeffaflık ve iç kontrole ilişkin ihtiyacın önemine değinilmiştir. Bu rapora istinaden çıkarılan Cadbury Kanunu iç kontrol sisteminin etkinliğinin raporlanması için getirdiği zorunluluk çerçevesinde şirketlere yol göstermek için kurulan İç Kontrol Çalışma Grubu 1994 yılında Rutteman raporunu yayınlamıştır. 1996 yılında, 1991 yılında başlayan süreci izlemek için kurulan Hampel Komitesi’nin yayınladığı raporu temel alan Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Kanun 1998 yılında yayınlanmıştır. Kanunda yönetim kurulunun faaliyetleri, şeffaflık, hesap verebilirlik, denetim, paydaşlarla olan ilişkiler ve ortakların yükümlülüklerine ilişkin konuları düzenlenmektedir. Şirketlerin iç kontrol uygulamalarının takibi için bu kanunda getirilen hükümlerin uygulama durumlarını görmek amacıyla yıllık olarak beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Şirketlere yardımcı olmak için bir rehber ihtiyacı duyulmuş, bu bağlamda 1998 yılında kurulan Turnbull Komitesi şirketlere rehberlik etmek için Turnbull Raporu olarak bilinen İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa

Rehberi'ni yayınlamıştır. Böylece 1991 yılında başlayan süreç tamamlanmıştır (Erdoğan, 2009:91-92).

İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından hazırlanan Turnbull Raporu, şirketlerin riskleri tespit edip yönetebilmesi için iç kontrol sistemin etkinliğini değerlendirmelerini istemektedir (Alikadioğulları, 2011:62). Turnbull raporu risk yönetimine en çok dikkat çeken düzenlemedir. Turnbull raporu COSO modelinde olduğu gibi bir şirketin hedeflerini gerçekleştirmesinde iç kontrolün destekleyici ve kolaylaştırıcı rolünü vurgulamaktadır (Alikadioğulları, 2011:62).

Turnbul Raporunun başlangıcında iç kontrol sisteminde yer alan yönetici ve çalışanların sorumlulukları incelenmektedir. Raporun devamında ise iç kontrol sisteminin bileşenleri, sistemin etkinlik seviyesinin tespit edilme yöntemi ve yönetim kurulunun iç kontrol sistemi ile ilgili açıklamalarının yıllık faaliyet raporunda nasıl yer alması gerektiği konuları yer almaktadır (Kaya, 2015:38). Yöneticiler için hazırlanan rehberde iç kontrol sistemi dört başlık altında ele alınmaktadır. Bu başlıklar şu şekilde sıralanabilir (Erdoğan, 2011:92):

- Güçlü bir iç kontrol sisteminin inşa edilmesi
- İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi
- Yönetimin iç kontrol beyanı
- İç denetim

1.3.5. COBIT

COBIT (Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçları) ilk kez 1996 yılında Information System Audit and Control Foundation (ISAACA) tarafından yayınlanmıştır ve bir denetim mekanizması olarak tasarlanmıştır. COBIT, hedeflenen işlerin gerçekleştirilmesi, öngörülemeyen bir durumun ortaya çıkmasının engellenmesi, bir hata yapıldığında bunun düzeltilmesi gibi durumlar için asgari düzeyde güvence vermek amacı ile oluşturulan kurallar, uygulamalar ve örgütün yapıları olarak tanımlanmaktadır. COBIT 'in görevi, yöneticilerin ve denetim yapanların kullandığı uluslararası genel kabul görmüş bilgi teknolojisi kontrol amaçlarını geliştirmek ve tanıtmaktır. Bilgi teknolojisinin en önemli ögesi

bilgi güvenliğidir. Bu kavram elektronik ortamda saklanan ve kullanılan varlıkların her türlü kayıp ve zarara karşı korunması gerektiğini ifade etmektedir (Uzunay, 2007:3-4,11). Bu ifadelerden anlaşılacağı gibi, COBIT bilgi güvenliği ile elektronik verilerin çalınması ile ilgili işletme varlıklarının korunmasını amaçlayan bir kontrol sistemidir.

1.3.6. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

AB, Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC) yaklaşımını benimsemektedir. PIFC, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim sistemleri ve bu iki sistemdeki merkezi uyumlaştırma birimlerinden meydana gelmektedir (Saltık, 2007:33). AB'nin oluşturduğu iç mali kontrol sistemi COSO modeli olarak da bilinmektedir. Bu sistem kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk, izleme, bilgi ve iletişim olmak üzere beş unsuru içermektedir. AB İç mali kontrol sistemine sadece kontrol faaliyetlerinin değil bütün unsurlarının dahil edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Acar, 2016:4).

1.3.7. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları

Ulusal Sayıştaylar Birliği olan INTOSAI, ulusal Sayıştayların dünya'daki en büyük organizasyonudur (Zencirkıran, 2015:131). Birleşmiş Milletler'e üye olan ülkelerin yüksek denetim organları ya da uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu mesleki bir organizasyondur (HUD, 2004:24). INTOSAI, 1953 yılında Küba Sayıştay Başkanı Emilio Fernandez Camus'un girişimi ile 34 ülke Sayıştay'ının katılımı ile kurulmuştur. 2016 yılı itibariyle 192 tam üye 5 tane bağlı üyesi olan bir organizasyondur (INTOSAI, 2016) INTOSAI'ye her ülke bir yüksek denetim kuruluşunu üye olarak verebilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı 1965 yılından beri INTOSAI'nin üyesidir .

INTOSAI 1992 yılında kamu kurumlarında iç kontrol sistemini tasarlanması, faaliyete geçmesi ve değerlendirmesi için Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları'nı yayınlamıştır. 2001 yılında revize edilen standartlarda COSO'nun ilkeleri benimsenmiş, iç kontrol modelini kamu sektörü için uyumlaştırmıştır (Uysal, 2010:126, Özbek, 2012:459).

INTOSAI, iç kontrolü kurumun yönetici ve çalışanları tarafından etkilenen, kurum misyonunun gerçekleştirilmesi amacıyla ve kurum risklerinin yönetildiğine

ilişkin makul bir güvence sağlayan ve aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi için tasarlanmış tamamlayıcı bir süreçti olarak tanımlamaktadır. operasyonların düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik olarak etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik, mevzuata uyum kurumun varlıklarının kaybolma, yanlış kullanma sonucunda zarar görmesine karşı korunmasıdır iç kontrol hedefleri arasında yer almaktadır (INTOSAI GOV 9001, 2004:6).

INTOSAI, COSO modeli ile aynı olacak şekilde iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim olmak üzere birbiri ile ilişkili beş unsurdan oluştuğunu ifade etmektedir. INTOSAI'nin amacı, üyeler arasındaki ilişkileri geliştirmek, bilgi ve fikir paylaşımında bulunmak, tecrübeleri aktarmak, ihtiyaç olduğunda üyelere destek olmak, yönlendirmek ve dünya çapında kamu denetimini geliştirmektir (Demir, 2006:278, Özbek, 2012:458).

1.4. Ulusal Düzenlemelerde İç Kontrol

İşletmelerin iyi yönetilememesi ve açıklanan mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmaması ABD ve Avrupa'da yaşanan şirket skandallarının nedenleri arasında gösterilmektedir. Yaşanan bu gelişmelerle raporların hazırlanma süreci ile birlikte bu raporların doğru olduğu konusunda denetimcilere olan güven sarsılmış, bu güven kaybı ABD ve diğer ülkeleri etkilemiştir. Kaybolan güveni yeniden sağlamak ve yatırımcıları korumak için aralarında Türkiye'nin de bulunduğu birçok ülkede yeni kanunlar çıkarılmış, düzenleyici kurumlar yeni düzenlemeler getirmiştir (Uzay, 2006:3). Bu bağlamda bu bölümün devamında Türkiye'deki iç kontrol ile ilgili kurum ve düzenlemelerin ele alınmaktadır.

1.4.1. Kamu Gözetim Kurumu

AB ile yürütülen üyelik müzakereleri çerçevesinde sekiz numaralı direktifte birliğe üye ülkelerde mali raporlama ve bağımsız denetim konularında uygulama alanında birlikteliğin sağlanması amacıyla yetkili tek bir kurumun olması gerekliliği ortaya konulmaktadır (Yücel, 2013:14). Türkiye'de sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte çok uluslu şirketlerin çoğalması, muhasebe uygulamalarında ortak standartların kullanımı denetim konusunda uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının yayınlanması, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK) yer alan bağımsız denetime ilişkin

düzenlemeler sonucunda Türkiye’de bağımsız denetim konusunda kamu gözetimi görevini icra edecek düzenleyici bir otoritenin varlığına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2011 yılında Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’nın kurulmuştur (Yereli, 2014:20:29-30, KGK, 2016).

KGK’nın ana hedefi, denetim raporlarının doğru ve objektif bir şekilde hazırlanmasını sağlamak, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali nitelikte bilgilerin sunumunu sağlayarak paydaşların çıkarlarını ve kamu yararını gözetmektir. Başbakanlıkla ilişkili idari anlamda bağımsız bir üst kurul olan KGK’nın görevleri; bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına yetki vermek, bağımsız denetim konusunda kamu gözetimi yaparak uygulamada birliği sağlamak suretiyle ihtiyaç duyulan güveni ve kaliteyi sağlamak, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını hazırlamak ve yayımlamak, şeklinde sıralanmaktadır (KGK, 2017).

Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 315 başlığı altında, iç kontrol; hazırlanan mali raporların güvenilir, faaliyetlerin etkin ve verimli olması, ilgili mevzuata uyulduğu, işletmenin hedeflerine ulaşıldığı konusunda asgari bir güvence vermek amacıyla üst yöneticiler, yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanıp uygulanan sürekliliği olan bir süreçler bütünü olarak tanımlanmıştır (KGK, 2013:6).

1.4.2. Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), toplumun tasarruflarını menkul kıymetlere yatırarak ekonomik gelişmeye geniş kapsamlı bir katılım sağlamak için sermaye piyasasının, şeffaf, güvenilir, adil ve rekabetçi bir ortamda işlemesi, gelişmesi, paydaşların çıkarlarının korunması için sermaye piyasasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Türkiye’deki ilk düzenleyici ve denetleyici kuruluştur. Bu kanun 2012 yılında yürürlüğe giren 6362 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Tüğen, 2013:55, SPK, 2015:10, Paranomist, 2017).

Türkiye’deki iç kontrolle ilgili ilk düzenlemeler 1996 yılında yayınlanan Seri:X, 16 numaralı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Tebliği’ne dayanmaktadır (Aksoy, 2005:159). Daha sonra çıkarılan X 19 numaralı tebliğde SOA’nın etkileri görülmektedir. SPK’nın iç kontrol ile ilgili olarak yaptığı düzenlemeler kapsamında iç kontrolün unsurlarını iç kontrol çevresi, risk değerlemesi, finansal raporlama ve iletişim faaliyetleri kontrol ve kontrollerin izlenmesi konuları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler COSO modeliyle de uyumludur (Türedi ve Koban 2016:161).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri:X, 22 numaralı tebliğin ikinci bölümünde iç kontrol sistemi başlığı altında yer alan 11. madde de iç kontrol sistemi işletmenin yönetimi ve yöneticilerinin ve diğer çalışanların işletmenin hedeflerini gerçekleştirdiğine, faaliyetlerin ve işlemlerin etkin bir şekilde yürütüldüğüne, mevzuata uyulduğuna ilişkin olarak makul bir seviyede güvence sağlamak üzere kurulan ve yürütülen bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda işletmenin hedeflerinin gerçekleştirmesini önünde engel oluşturabilecek faaliyet risklerinin de belirlenmesini sağlayacak şekilde tasarlanması gerektiği ifade edilmiştir (SPK, Seri:X, No:22). Tebliğin 6. bölümünde 25. maddesinde borsada işlem gören işletmelerin denetim komitesi kurmak zorunda oldukları, denetim komitesi kurmayan işletmelerde bu görevi yönetim kurulunun yapacağı belirtilmiştir. 25. madde de ise denetim komitesi iç kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğini izlemekle sorumlu tutulmuştur. Ayrıca tebliğin 5. maddesinde yöneticiler iç kontrol sistemini kurulmasından ve yürütülmesinden, faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesinden ve iç kontrol sisteminin izlenmesinde sorumlu tutulmuşlardır.

1.4.3. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) 05.06.1936 tarihli ve 2996 sayılı “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” ile kurulmuştur (BÜMKO, 2017b).

BÜMKO’nun görevleri 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 10. maddesinde ve 5018 sayılı kanunla düzenlemiştir. BÜMKO’nun KHK’da görevleri; genel bütçe kanunu tasarıları ile kanunun gerekçesinin hazırlanması,

bütçenin uygulanmasına yönelik işlemlerin yapılması, ödenek kayıtlarının tutulması, ek ödenek taleplerinin değerlendirilmesi, gider taahhütlerinin kontrol edilmesi ve harcamaya yönelik sözleşmelerin incelenerek onaylanması, giderleri etkileyecek her türlü kanun tasarılarının incelenerek bunlar hakkında görüş bildirilmesi ve katma bütçelere ait bütçe işlemlerinin yapılması olarak ifade edilmiştir (BÜMKO, 2017c).

BÜMKO'nun 5018 sayılı kanunda görevleri ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Orta Vadeli Mali Planı, Bütçe Çağrısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberini hazırlaması
- Standartları tespit etmek ve kamu idareleri arasında koordinasyonu sağlanması
- Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısını ve genel faaliyet raporunu hazırlaması
- Ödeneklerin kullanımına ilişkin esaslar ile ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanmasına, uygulanmasına ve uygulamanın izlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlenmesi
- Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemleri belirlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve rehberlik hizmeti vermesi ve ikincil mevzuatı hazırlanması

Türkiye'de Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol konusunda merkezi uyumlaştırma birimi görevini Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü yapmaktadır (Onur, 2010: 183). 5018 sayılı Kanun iç kontrol sürecine ilişkin standartların ve yöntemlerin belirlenmesini, bunların geliştirilmesini ve uyumlu hale getirilmesini, rehberlik yapılmasını ve ikincil mevzuatın hazırlanmasını BÜMKO'nun görevleri arasında saymaktadır. BÜMKO görev ve yetkileri kapsamında bütçe politikası oluşturma, hazırlama ve uygulama, mali disiplini sağlamak için mali kontrol işlemlerini yürütme, mevzuat hazırlama, geliştirme ve uygulama, mali yönetim ve kontrol alanında merkezi uyumlaştırma, eğitim verme, rehberlik yapma ve e-bütçe hizmet ve faaliyetlerini yürütmektedir (BÜMKO, 2017). Merkezi uyumlaştırma birimleri, uluslararası kabul gören standartlar ve uygulamalar temelinde iç kontrol ve iç denetimin kurulmasından ve

geliştirilmesinden sorumludur. Bu bağlamda hesap verebilirlik ilkesi ve iç kontrolle ilgili olarak bütün kamu kurumlarında uygulama aşamasında koordinasyonu sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır (Özel, 2008:2).

Bu sistemi uygulayacak ülkede iç kontrol ve iç denetim biriminin tek bir çatı altında mı yoksa iki farklı örgütlenme şeklinde mi kurulacağı ilgili ülkenin tercihine bağlıdır (Özel, 2008:2). AB’de merkezi uyumlaştırma birimi tek çatı altında olabileceği gibi iki farklı yapı olarak da kurulabilmektedir (Uzunay, 2008:16). Türkiye’de ikili yapı tercih edilmiştir. Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanında iki tane merkezi uyumlaştırma birimi 5018 sayılı KMYKK’da tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığı’na bağlı olan bu birimler teşkilat ve işlevsel açıdan yapısal farklılıklar göstermektedirler (Özbek, 2012:532).

1.5. Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim

Dünya’da iç denetim ile ilgili düzenlemeler yapan uluslararası kuruluşlar arasında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) yer almaktadır. Bu doğrultuda bu kuruluşlarla ilgili ayrıntılı bilgilerin, enstitülerin amaç ve çalışmalarının ele alınması gerekmektedir.

1.5.1. İç Denetçiler Enstitüsü

1941 yılında kurulan IIA ABD merkezli uluslararası bir meslek birliğidir. IIA Dünya’da iç denetim mesleğinin sesi, önde gelen savunucusu, iç denetim konusunun ana eğitimcisi olarak bilinmektedir. Üyelerinin çoğu iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol ve bilgi teknolojisi denetimi konularında çalışmaktadır. Dünyada 180.000’den fazla üyesi vardır. IIA’nın amacı Dünya’da iç denetim mesleği konusunda liderlik yapmaktır. IIA’nın amacı sadece bununla sınırlı değildir. Buna ek olarak IIA sertifika verme, eğitim, araştırma ve teknolojik rehberlik konularında iç denetim mesleğine öncülük etmektedir (IIA, 2016).

IIA’nın kurulması ile birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistemli uygulamaları olan bir meslek haline gelmiş ve önemi artmıştır. IIA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları Dünya’da iç denetim ile ilgili yapılan düzenlemelerde temel alınan bir düzenleme olmuştur (Sezer ve Kavakoğlu, 2011:43). Bu bağlamda IIA, gelişmeleri takip ederek Standartlar Kurulu’nun

belirlediği iç denetim standartlarını sürekli güncellemektedir. Standartlar, kalitenin garantisini olacak Şekilde iç denetim faaliyetinin güvencesi ve danışmanlık hizmetlerinin teminatı anlamına gelmektedir. Ek olarak, IIA'nın yayınladığı etik kurallar iç denetim mesleğinde iş ahlaki anlamında bir kültürün gelişmesine katkı sağlamaktadır (Karcıoğlu ve Yanık, 2010:231).

IIA, Uluslararası Mesleki Uygulama erevesi (UMU) aracılığı ile iç denetim mesleği ile ilgili rehberlik yapmaktadır. Bu çerçevenin içinde, iç denetimin tanımını ve Uluslararası İ Denetim Standartları yer almaktadır. Bu çerçevede, iç denetimin hedef ve kapsamı ile iç denetim işini yapacak olan i denetçilerin yetki ve sorumlulukları da belirtilmiştir (Kaya, 2013:24).

Uluslararası Mesleki İ Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Standartlar veya İ Denetim Standartları) iç denetimin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde son derece önemlidir (IIA, 2017c). Uluslararası Mesleki İ Denetim Mesleki Uygulama erevesi'nin amacı IIA'nın yayınladığı rehberin düzenlenmesi ve IIA'nın Dünya'da iç denetim mesleğinin standartları konusunda otoritesini güçlendirmektir (TİDE, 2011:51).

Bu kapsamda İç Denetim Standartları'nın amaçları Şu Şekilde sıralanmaktadır (TİDE, 2017:1):

- İ denetim uygulamasını olması gerektiği gibi yansıtan temel prensipleri belirlemek
- İç denetim faaliyetlerinin katma değerini artırmaya yönelik teşvik edici ve iŐlerlik kazandırıcı kavramsal bir temel oluşturmak
- İç denetimin baŐarisının ölçülmesi için ortam hazırlamak
- Gelişmiş kurum ile ilgili süreç ve faaliyetlerin canlandırılmasını sağlamak

1.5.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

1982 yılında Brüksel'de kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-

ECIIA) 36 ülkede faaliyette bulunan yerel iç denetim enstitülerinin temsilciliğini yapmaktadır (www.icdenetim.kultur.gov.tr). ECIIA'nın amacı, Avrupa Birliği'nde, Avrupa Parlamentosu'nda, Avrupa Komisyonu'nda ve diğer Avrupa ve Akdeniz coğrafyasında iç denetim mesleğinin sesi olmayı ve iyi kurumsal yönetimi geliştirmeyi sağlamaktır (ECIIA, 2016a). ECIIA ile IIA birlikte iç denetim ve iç denetim mesleğinin standartlarını belirlemekte ve düzenlediği toplantılarla uluslararası işbirliğini sağlamayı amaçlamaktadır (Tufan ve Görün, 2013:117).

ECIIA'nın tanımına göre iç denetim, kuruma değer katmak ve faaliyetlerini iyileştirmek için oluşturulmuş tarafsız, objektif bir güvence ve danışmanlık hizmetidir. Kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetimin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemektedir (ECIIA, 2016b). IIA ve ECIIA'nın iç denetim ile ilgili tanımları karşılaştırıldığında tanımlar arasında farklılık bulunmamaktadır.

1.6. Ulusal Kuruluşlar ve Düzenlemelerde İç Denetim

Türkiye'de iç denetim ile ilgili kuruluşlar ve düzenlemeler İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) dur.

1.6.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Türkiye iç denetim sisteminde; ABD, Kanada, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde uygulanan ve iç denetimde sorumluluğu yönetime yükleyen adem-i merkeziyetçi kuzey modeli yaklaşımını benimsemiştir. Adem-i merkeziyetçi modelde bütün idarelerde iç denetim birimi bulunmaktadır. Merkeziyetçi yaklaşımda iç denetimi Maliye Bakanlığı'na bağlı maliye müfettişi veya muhasebat kontrolörü ünvanlı kişiler yapmaktadır. Adem-i merkeziyetçi modelde iç denetim birimlerin arasında koordinasyonu sağlayan, rehberlik yapan merkezi uyumlaştırma birimi yer almaktadır. (Gürdal ve Çıplak, 2010:71).

Türkiye'de merkezi uyumlaştırma birimi görevini İç Denetim Koordinasyon Kurulu İDKK yapmaktadır (Doğmuş, 2008:184). Merkezi

uyumlaştırma birimi, kurumlar arasında işbirliğini sağlama, rehberlik yapma ve ortak standartlar geliştirme bakımından son derece önemlidir. İDKK merkezi uyumlaştırma görevi kapsamında sistemin yürütülmesi, farkındalığın oluşturulması, sistemin etkinliğinin artırılması açısından yaşamsal öneme sahiptir. (Gürdal ve Çıplak, 2010:71). Merkezi uyumlaştırma birimi, klasik manada kamu mali yönetiminden, modern anlamda kamu mali yönetimine geçiş sürecini yöneten bir birimdir. Bu açıdan 5018 sayılı kanunun uygulamada başarılı olabilmesi için son derece önemlidir (Kıral, 2014:4).

Modern bir kamu yönetimi anlayışı getirme çabasının neticesi olan KMYKK ile birlikte olarak iç denetim sistemi yeni bir kavram olarak Türk kamu yönetimine girmiştir. Bununla birlikte; iç denetim sisteminin düzenlenmesi, uluslararası düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılan değişikliklerin ve yeniliklerin sisteme dahil edilmesiyle bu konuda rehberlik yapması için düzenleyici ve denetleyici bir kuruma ihtiyaç duyulmuştur. Böylece merkezi uyumlaştırma görevini icra edecek tarafsız, bağımsız ve bakanlıklar arası bir kurul olarak İDKK 2004 yılında kurulmuştur (İDKK, 2014:2).

İDKK, 2004 yılından itibaren yaptığı düzenlemelerle iç denetim mesleğinin çerçevesini çizerek mesleği kurumsallaştırmıştır. İDKK'nın çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik RG/26226 ile yayınlanmıştır. Yönetmelikte; iç denetçilerin kamu kurumları itibarıyla sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususlar düzenlenmiştir. Ayrıca İç denetçi adaylarının belirlenmesi eğitimi ve sertifika verilmesi hususunda çıkarılan yönetmelik ile iç denetçi yetiştirmek ile ilgili olarak adayların belirlenmesi eğitilmesi, düzenlenecek sınavlar, eğitimin süresi, konular, eğitimde başarılı olanlara verilecek iç denetçi sertifikasına ilişkin esaslar ve usuller düzenlenmiştir (İDKK, 2011:2).

İDKK'nın teşkilat yapısı ve görevleri 5018 sayılı Kanun'un 66. ve 67. maddelerinde düzenlenmiştir. İDKK, Maliye Bakanlığı'na bağlı yedi üyeden oluşmaktadır. Üyelerden biri Başbakan'ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri İçişleri Bakanı'nın, başkanı dahil üçü Maliye Bakanı'nın önerisi

üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır (Resmi Gazete, 2016a).

İDKK'nın görevleri, iç denetim ile ilgili uluslararası kabul gören iç denetim standartları ve uygulamaları doğrultusunda iç denetimin kamu kurumlarında tesis edilmesi, yürütülmesi, geliştirilmesi ve gözetilmesi olarak ifade edilmektedir. Ayrıca diğer görevleri arasında iç denetimle ilgili denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberi yayınlamak, uluslararası uygulamalar ile uyumlu risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi, kamu kurumlarının iç denetim birimleriyle koordinasyonunun sağlanması, iç denetçilerin eğitilmesi ilgili faaliyetler düzenlenmesi, kamu kurumlarının iç denetim raporlarının konsolidasyona tabi tutularak yıllık rapor olarak Maliye Bakanlığı'na sunulması, iş büyüklükleri ve personel sayılarının değerlendirilerek kurumlara iç denetçi verilip verilmeyeceğiyle kararı, kalite, güvence ve geliştirme programlarının düzenlenmesi yer almaktadır (İDKK, 2011:2, Kıral, 2014:5-6).

1.6.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetim mesleğinin Türkiye'de gelişmesi için 1995 yılında kurulmuştur. TİDE, 1996 yılında IIA ve ECIIA'ya üye olarak uluslararası bir kimlik kazanmıştır. TİDE'nin 2015 yılı itibarıyla 2.371 üyesi bulunmaktadır (Çevikbaş, 2011:63, TİDE, 2015:5). TİDE meslek çalışanlarının becerileri, özel sektör ve kamu kurumlarının kurumsal yönetim kalitesinin artırılması ve iç denetim mesleğinin akademik anlamda gelişimi için çalışmaktadır (TİDE, 2015:5). TİDE'nin başlıca amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Çevikbaş, 2011:63):

- İç denetimin prensiplerini, esaslarını, standartlarını oluşturmak ve gelişimini sağlamak
- İç denetim mesleğinin kalitesinin artırılması için, teori ve uygulamanın geliştirilmesi için çalışmalarda bulunmak
- Dünya'da iç denetim mesleği ile ilgili güncel gelişmeleri takip etmek ve üyeler ile paylaşmak

- Üyelerin deneyimlerini paylaşmak suretiyle iç denetim mesleğini ortak bir paydada buluşturmak
- Eğitim çalışmaları ile üyelerin gelişimine katkı sağlamak
- İç denetçilerin mesleki anlamda gelişimlerini katkı sağlamak, etkin ve verimli çalışmalarına destek olmak için mesleki yayınlar çıkarmak

TİDE'nin yaptığı bu çalışmalar Türkiye'de iç denetimin gelişiminin hızlanmasına katkı sağlamaktadır.

1.6.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) bankacılık sektöründeki dağınık yapının yeniden tesisi ve denetlenmesi için 4389 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 1999 yılında kurulmuş, 2000 yılında çalışmalarına başlamıştır. 5411 Sayılı kanuna göre kamu tüzel kişiliğine haiz olan BDDK yapısı kurul ve başkanlık teşkilatlarından teşekkül etmektedir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, kurumun karar organıdır (BDDK, 2016:5-11).

BDDK'nın amacı mali piyasalara, kurum ve kuruluşlara ve tüketicilere yönelik uluslararası standartlar temelinde düzenleme, denetim ve risk yönetimi konularında ortaya çıkan gereksinimleri karşılayan bir otorite olmaktır. BDDK'nın görevi bankaların faaliyetlerinin düzgün işlenmesini, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin haklarının korunmasını sağlamak ve mali piyasaların gelişmesine katkıda bulunmaktır. BDDK denetim faaliyetleri kapsamında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile denetimle ilgili diğer kanunlarda yer alan hükümler temelinde bankaların faaliyetlerinin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmektedir. BDDK denetim faaliyetleri ile ilgili olarak risk odaklı denetim yaklaşımını benimsemektedir (BDDK, 2016:13;16-17).

Günümüzde bankacılık sektöründeki iç denetim faaliyetine 5411 sayılı Bankacılık Kanunu yön vermektedir (Ceran, 2009:170). Kanun'un ikinci bölümünde iç sistemlere ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanun'un 29. Ve 30. maddelerinde "Bankalar, karşılaştıkları risklerin izlenmesi, kontrol edilmesi, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube

ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurulmasından ve bunların yürütülmesinden sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğunun, banka müfettişleri tarafından denetleneceği” hükmü yer almaktadır.

2008 yılında revize edilerek BDDK tarafından yayınlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, uluslararası kabul gören iç denetim standartları ile uyumlu bir iç denetim faaliyetini amaçlamaktadır. BDDK tarafından hazırlanan bu yönetmeliğin iç kontrol sistemiyle ilgili olarak temel referans kaynağı COSO'nun iç kontrol modelidir (Yurtsever, 2008:28). Yönetmelik ile bankacılık sektöründe geleneksel teftiş ile iç denetim arasındaki ilişki büyük ölçüde kopmuştur (Ceran, 2009:170). Teftiş kurulları iç denetim birimleri olarak yeniden yapılandırılmış, geleneksel teftiş yerini modern iç denetim yöntemlerine bırakmıştır (Yurtsever, ty:7). Erhan (2009:93-94) ise tebliğin yasal dayanağı olan 5411 sayılı kanun 29. ve 30.maddelerine atıf yaparak iç kontrolden sorumlu birimin yaptığı teftişin geleneksel yaklaşımları terk ederek risk yönetimi esaslı bir yaklaşım getirdiğini ifade etmektedir. Risk yönetimi günümüz modern iç denetiminin faaliyet alanı içindedir. İlgili yönetmelik, verimli çalışan bir iç kontrol sistemini, riskin ölçülmesini ve riskin değerlemesini bankanın temel işlevlerinden biri haline getirerek iç denetimi kurumsallaştırmayı amaçlamakta bu hususta bankanın yönetim kurulunu yükümlü tutmaktadır (Külahi vd., 2013:189, Yurtsever, 2011:41).

1.6.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

AB ile üyelik müzakereleri çerçevesinde çıkarılan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile muhasebe sisteminde ve bağımsız denetim konusunda önemli yenilikler olmuştur. Sekiz numaralı AB direktifi denetim konusunda TTK'nın temelini oluşturmaktadır. Bu direktif ile TTK, denetim ve şeffaflık temelleri üzerine oturmuştur (Memiş ve Güner, 2011:154, Ulusan ve Eren, 2012:12).

Kurumsal yönetim ilkeleri temelinde hazırlanan TTK paydaşların hakları, kamuyu bilgilendirme ve şeffaflık alanlarında düzenlemeler ile birlikte sermaye şirketlerinin denetimiyle ilgili köklü değişiklikler getirmiş, denetimi sadece mali

tablolarla sınırlamamış, faaliyet raporlarının da bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesini öngörmüştür. (Karasu, 2013:33, Uzay ve Gönen, 2014:43)

TTK denetim konusunda uluslararası standartlar getirmiş, murakıplık kaldırılarak mali denetimin bağımsız denetçiler tarafından yapılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde ilgili şirketlerin mali tablolarının denetçi tarafından denetleneceği ifade edilmiştir (Uzun ve Yurtsever, 2011:24, Çatıkkkaş vd., 2012:86).

TTK'nun görev dağılımı ile ilgili düzenlemenin yer aldığı 366. maddesinde yönetim kurulunun görevleri arasında şirket faaliyetlerinin izlenmesi ve iç denetim amacıyla aralarında yönetim kurulu üyelerinde yer alabileceği komisyonlar kurabileceği ifade edilmiştir. Kanunda iç denetim ile ilgili komite ve komisyon kurulması zorunluluğu bulunmamaktadır (Karasu, 2013:40, Uzun ve Yurtsever, 2011:25).

2. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL

Dünya’da yaşanan gelişmeler ve AB ile üyelik müzakereleri kapsamında 32. fasılda yer alan yükümlülükler doğrultusunda 2003 yılında yasalaşan ve tüm yönleri ile 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı KMYKK kamu sektöründe devrim niteliğinde değişikliklere ve dönüşüme yol açmıştır. Bu bağlamda bu bölümde 5018 sayılı kanunun getirdiği düzenlemeler, ilgili mevzuat ve standartlar açıklanmaktadır.

2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

1929 yılından sonra ortaya çıkan refah devleti anlayışı uygulamalarında yaşanan gelişmeler 1945 yılından sonra ivme kazanmıştır. Bu anlayış kamu kurumlarının faaliyet gösterdikleri alanların genişlemesine ve büyümesine neden olmuştur. Kamu kurumlarının büyümesi bu kurumların hantallaştığı, faaliyetlerinin verimsizleştiği, bürokrasinin arttığı iddialarının hedefi haline getirmiştir (Önal, 2012:16,17). Neo liberalizmin etkisi ile 20. yüzyılın son çeyreğinde kamu yönetimi konusu gerek siyasiler gerekse akademisyenler arasında tartışılmaya başlanmıştır. 1970’li yıllarda dünyada yaşanan ekonomik kriz ile birlikte devletin rolü tartışma konusu olmuştur. Kamu kurumlarının küçülerek kaynakların etkin ve verimli kullanılması konuları önemli hale gelmiştir (Ünlü ve Kocaağa, 2015:113).

Bu gelişmeler doğrultusunda refah devleti anlayışının önemi giderek azalmış, kamunun daha dinamik, farklı çözümler üretebilen ve daha esnek bir yapıya dönüşebilmesi için yeni arayışlar ve örgütlenmelere ihtiyaç duyulmuştur. 1980 ve 1990’lı yıllarda gelişmiş ülkelerin birçoğu kamu yönetiminde gereken değişimleri gerçekleştirmiştir. Böylece dünyada devletlerin verimlilik esasına göre yapılandırılması ve özel sektörde uygulanan yöntemlerin kamu yönetiminde kullanılması yönünde de düşünceler oluşmuştur. Stratejik hedef, planlama, kaynakların etkin kullanımı, performans ve risk değerlemesi kamuda yeni yaklaşımın unsurları olarak ortaya çıkmıştır (Önal, 2012:16-17).

Kamu mali yönetimi Türkiye’de Cumhuriyetin kuruluşundan 2000’li yılların başına kadar olan süreçte Osmanlı imparatorluğundan devralınan kurallar ve kurumlar üzerine kurulmuştur (Özbek, 2012:514). Cumhuriyet döneminde kamu

mali sistemiyle ilgili ilk yasal düzenleme 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. 1927 yılında yürürlüğe giren bu kanunun esasları Cumhuriyetten önce 1910 yılında yürürlüğe girmiştir (Mutluer, vd., 2011:101-102). 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu özünde önemli değişiklikler olmadan 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

Türk mali sisteminin anayasası olarak nitelendirilen bu kanunun modern mali yönetim anlayışının gerisinde kaldığı, artık içinde bulunduğu dönemin ihtiyaçlarını karşılamakta yeterli olmadığı, dağınık bir mali yönetim ve bütçeleme yapısına neden olduğu, çağdaş yaklaşımlardan uzak statik bir yapıya sahip bir yasa haline geldiği herkes tarafından kabul gören bir durum haline gelmiştir (Candan, 2006:189). Bu süreç içinde yürürlükte kalan sistem, merkeziyetçi yapısını, bütçe, harcama ve muhasebe odaklı özelliğini kaybetmemiştir (Özbek, 2012:514).

1990'lı yıllara gelindiğinde uygulamada yaşanan sorunlar, uluslararası gelişmeler, Avrupa birliği ile olan üyelik müzakereleri, dünya ile artan ilişkiler, uluslararası kurumların kamu mali sistemi ile ilgili modelleri Türk kamu mali sisteminde teşkilat, yönetim, mevzuat, insan kaynakları gibi unsurlarının yeni baştan düzenlenmesini gerekli kılmış, 5018 sayılı KMYKK tasarısı 2003 yılında kabul edilerek yasalaşmıştır (Candan, 2009:7, Özbek, 2012:515).

KMYKK'nun amacı kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini düzenlemektir. Bunun yanı sıra kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını ve tüm mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolün düzenlenmesini sağlamaktır.

KMYKK getirdiği bazı değişiklikler aşağıdaki gibidir

- Bütçede ilgili bölünmüşlüğe son verilmiştir. Kamu kaynaklarının temininde ve kullanılmasında görev ve yetkisi olanlar bu kaynakların etkili ekonomik, verimli ve yasalara uygun olarak kullanılmasından, temin edilmesinden, muhasebe kayıtlarının yapılmasından, raporlanması ve kötüye kullanılmasını engellemekten sorumludurlar. Bu amaca yönelik

olarak bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır (Candan, 2006:193).

- Çok yıllık bütçe anlayışına geçilmiştir. Bu amaçla hazırlanan bütçelerin gelecek iki yılın tahminlerini içermesi yani üç yıllık hazırlanması ve bu şekilde değerlendirilmesi öngörülmektedir (Candan, 2006:193).
- Merkezi bütçe içine giren bütün kamu kurumlarında tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir (Haktan, 2006:12).
- Mali saydamlık esası getirilmiştir. Bu amaçla yetki ve sorumlukların açık bir şekilde tanımlanması, yapılan planlar, programlar, bütçe çalışmalarının, hazırlanan raporlarının kamuoyu ile paylaşılması, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak oluşturulmuş bir muhasebe sistemine geçilmesi zorunluluğu getirilmiştir (Candan, 2006:193).
- Performansa dayalı bütçeleme sistemi getirilmiştir. Kamu kurumlarının orta ve uzun vadeli hedeflerini, performans ölçütlerini ve bu amaçlara ulaşmak için izleyecekleri yolu bununla birlikte kaynak harcaması yapılacak kalemleri gösteren stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir (Candan, 2006:193).
- Harcama sürecinde ödeme yapılmadan önce saymanlarca yapılan uygunluk denetimi ve kamu kurumları arasındaki farklı muhasebe uygulamaları kaldırılmış ve bütün kurumlar birbirileri ile uyumlu hale getirilerek, mevzuat ve uygulama birlikteliği sağlanmıştır (Candan, 2006:172).
- Harcama öncesi kontrolün gereği olarak ön mali kontrol tanımlanmış ve bu görevi yerine getirecek birimler oluşturulmuştur (Candan, 2006:173).
- Duran varlıklar aktifleştirilerek devletin mal varlığının tespit edilmesi, mali şeffaflık sağlanması, kaynak kullanımının etkinleştirilmesi, devletin bilançosunun ulusal ve uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır (Söyler, 2005:112-114).

- Mali yönetimin unsuru olan iç kontrol sistemi kurulmuştur. İç kontrolün bir parçası olan iç denetim mekanizması oluşturulmuştur (Candan, 2006:173).

Tablo 2.1’de geleneksel kamu yönetimi ile yeni kamu yönetimi karşılaştırılarak aralarındaki farklılıklar gösterilmiştir. Yeni sistemde geleneksel sistemdeki bürokrat yönetici yerine girişimci yönetici profili benimsenmiştir. Faaliyetlerde gizlilik ve sorgulanamazlık anlayışı yerine şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri yer almaktadır. Aşırı merkeziyetçi bir yapı yerine yetki devrinin olduğu, hiyerarşik örgütlenme yerine iş bölümünün yapıldığı, yetki ve sorumlulukların belirlendiği, hataların paylaşıldığı, kurumların kendi kendini yönetebileceği ve denetleyebileceği yapılan işlemlerde fayda maliyet analizinin yapıldığı bir anlayış hakimdir.

Tablo 2.1: Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetimi

Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetiminin Karşılaştırılması	
Geleneksel Kamu Yönetimi	Yeni Kamu Yönetimi
Bürokrat Tipi Yönetici	Girişimci Tipi Yönetici
Mal ve Hizmetlerde Nicelik	Mal ve Hizmetlerde Kalite
Güçlü Merkeziyet	Yetki Devri
Yasal Düzenlemelerle Kuralları Ayrıntılı Belirlemek	Yasal Düzenlemelerin Azaltılması ve Sadeleştirilmesi
Hiyerarşik Kademe	Yatay Örgütlenme
Gizlilik ve Sorgulanamazlık	Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik
Klasik Devlet Muhasebesi ve Bütçe Sistemi	Yönetim Muhasebesi, Fayda Maliyet Analizi

Kaynak: Ömer İyigün, (2014); “Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Mali Bilgi Yönetim Sistemi, Uzman Bakış Dergisi, S 2, s.114-118.

Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol süreci ile ilgili yasa ile ikincil ve üçüncül düzeyde mevzuatlara bakıldığında uluslararası standartlar ile uyumlu bir iç kontrol sürecinin var olduğu görülmektedir. Bu mevzuatlar şunlardır (Akyel, 2010:90-91):

Birincil Düzey Mevzuat

- 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu
- 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

İkincil Düzey Mevzuat

- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Mali Hizmetler Uzmanlarının Kadrolarının Dağılımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı
- Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik

Üçüncül Düzey Mevzuat

- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğ
- Üst yönetici Rehberi
- Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi
- Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)
- Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 2)
- Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitülerinde Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ
- 03 Ocak 2006 tarihinde 099 sayılı Genel Yazı
- Mali Hizmetler Uzman Yardımcılarının Yetiştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar
- 06/02/2013 tarihinden önce göreve başlayan uzman yardımcılarında uygulanacak usul ve esaslar
- Mali Hizmetler Uzman Yardımcılarının Yetiştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar
- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi

2.1.1. KMYKK'ya Göre İç Kontrolün Tanımı Amacı ve Kapsamı

Merkezi yönetime dahil olan idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden teşekkül eden genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri mali yönetim ve kontrol açısından 5018 Sayılı Kanun kapsamındadır (Deniz, 2008:1).

Türk kamu yönetiminin temelde iç kontrol ile ilgili uluslararası alanda kabul gören standartları benimsediği ve doğru algıladığı görülmektedir. KMYKK kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemi oluşturma yükümlülüğü getirmiştir. İç kontrol sistemine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı'na aittir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili tüm önlemleri ülke genelinde almaya yetkilidir. 5018 sayılı kanunda iç kontrol sistemi ile beraber bu sistemi tamamlayıcı bir bileşen olarak ön mali kontrol ve iç denetim sistemi de düzenlenmiştir (Akyel, 2010:90).

KMYKK ile kamu mali yönetiminde geleneksel anlayış bırakılarak yerine ana unsurları stratejik yönetim, performans denetimi, risk yönetimi ve iç kontrol olan modern bir kamu mali yönetim sistemi getirilmiştir. Bu sistem ile kamu kurumlarının yapısı, işleyişi, aktörleri, yönetim araçları, kontrol ve denetim mekanizmaları ile sorumlulukların yeniden düzenlenmiştir (Deniz, 2008:1; Kırdı, 2011:10; Özbek, 2012:515).

İç kontrol sistemi ve bu sisteme bağlı süreçler Türk kamu mali mevzuatından alınmış ve böylece kamu kurumları iç kontrol kavramı ile tanışmışlardır (Kaya, 2013:11). KMYKK'nın 55. maddesinde iç kontrol, idarenin belirlediği hedeflere ve bu çerçevede oluşturduğu politikalara, yasa ve yönetmeliklere uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesi iş ve işlemlerin ekonomik, verimli etkili bir şekilde sürdürülmesi, sahip olunan varlıkların ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve tamlık ilkesine göre yapılması, finansal olan ve olmayan verilerin zamanında ve doğru olarak hazırlanması için idarenin oluşturduğu örgüt, yöntem, süreç ve iç denetimi de içine alan finansal ve diğer kontrollerin bütünü olarak ifade edilmektedir (BÜMKO, 2007:1).

Genel olarak kamu iç kontrol mali sisteminin amacı kamu çıkarlarını korumaktır. Bunun için harcamadan önce mali kontrol incelemesi yapılmakta harcamadan sonra ise iç denetim kapsamında inceleme yapılmaktadır (Gönülaçar, 2008:6). 5018 sayılı Kanununun 56. maddesinde iç kontrolün amacı; kamuya ait tahsil

edilen gelir ve iktisab edilen varlıkların yapılan giderlerin ve yükümlülüklerin etkin ekonomik ve verimli bir şekilde idare edilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, alınacak her türlü mali karar ve yapılan işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun engellenmesi, karar almaya yardımcı olması için düzenli, zamanında ve doğru bilgiyi sağlamak, varlıkların suiistimal edilmesini ve israfını önlemektir (Resmi Gazete, 2016a).

KMYKK ile iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar, COSO, INTOSAI ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları temel alınarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları tebliği ile düzenlenmiştir. Tebliğde iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve değerlendirmesinin yapıldığı süreçlerde kurumların dikkat etmeleri gereken hususlar belirtilmektedir. Tebliğ kamu kurumlarının tamamında birbiri ile çelişmeyen kapsamlı ve standart bir iç kontrol sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır (Akyel, 2010:14, Kaya, 2013:21).

2.1.2. KMYKK'ya Göre İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrolün temel ilkeleri Maliye Bakanlığı tarafından 2005 yılında İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik'in 6. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre bu temel ilkeler şunlardır: iç kontrol faaliyetleri idarenin sorumluluğunda gerçekleştirilmelidir. İç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde öncelikli olarak riskli alanlar dikkate alınmalıdır. İç kontrol faaliyeti mali nitelikli olan ve olmayan bütün süreçleri kapsamalıdır. İç kontrol sistemi yılda en az bir defa değerlendirilerek alınması gereken tedbirler belirlenmelidir (Resmi Gazete, 2016a).

2.1.3. KMYKK'ya Göre İç kontrol Sisteminin Unsurları

İç kontrolün unsurları Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı İç kontrol ve Ön Mali kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ilişkin yönetmeliğin 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeyle COSO'nun iç kontrol sistemi için belirlediği aşağıdaki beş unsur ikincil mevzuata dahil edilmiştir (Candan, 2006b;11-12). Bu unsurlar kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak aşağıda açıklanmaktadır.

2.1.3.1. Kontrol Ortamı

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine göre kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının temelidir ve bu unsurların çerçevesini çizmektedir. Bu çerçeve kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin ahlak anlayışı, iç kontrolü destekleyici tavırları, meslekte yeterlilik, örgütsel yapı, personel politikaları ve uygulamaları ile birlikte yönetimin felsefesini ve iş yapış şeklini kapsamaktadır (BÜMKO, 2016b).

Etkili ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin tasarlanıp yürütülmesi için kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır. İç kontrol sistemi ortamı adı verilen bu yapı işletme içinde ve işletme dışında meydana gelen değişimlerden etkilenmektedir.

2.1.3.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Etik kavramı, kişilerin veya kurumların karar alırken veya faaliyetlerini sürdürürken nelerin doğru ve nelerin yanlış olduğunu tespit etmek için dikkat ettiği öznellikten uzak nesnel yargılar, standartlar ve davranış kurallarının tamamı olarak ifade edilmektedir (Hasanefendioğlu, 2009:54).

Organizasyonda görevli yöneticiler ve çalışanlar bireysel dürüstlük ve etik değer anlayışı içinde hareket etmelidirler aynı zamanda da yürürlükteki davranış kurallarına uymalıdır. Kamu kurumları dürüstlük ve etik değerleri sahiplenmeli, faaliyetlerini etik, etkinlik ve verimlilik anlayışı ile yürütmelidirler (INTOSAI GOV 9001:17-18).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: “İç kontrol sistemi ve işleyişi, yöneticiler ve personel tarafından benimsenmeli ve desteklenmelidir. Yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar. Etik kurallar herkes tarafından bilinmeli ve yapılan işler bu standarda uydun olmalıdır. Faaliyetlerde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır. Yöneticiler personele ve hizmet verilenlere karşı adil ve eşit olmalıdır (BÜMKO, 2016b).

2.1.3.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

Misyon bir kurumun var olma sebebidir. Misyon kurumun bir işi neden, hangi şekilde ve kim için yaptığını açıkça ifade etmektedir (DPT, 2006:27). İdareye yol göstermesi açısından kamu idarelerinde misyon kavramının katılımcı ve sağlıklı bir süreç sonunda belirlenmesi ve zaman içindeki değişimler ile birlikte ihtiyaçlar çerçevesinde güncellenmesi ve güncellenirken paydaşların ve personelin katılımının sağlanması gerekmektedir (BÜMKO, 2016b:14).

İdarelerin misyonu ile idarelerin yapısında yer alan birimlerin ve çalışanların görevleri tanımlanmalı, çalışanlara tebliğ edilmeli ve bunlarla beraber ideal bir organizasyon biçimi oluşturulması gerekmektedir (BÜMKO, 2016b). Organizasyon yapısı hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber organizasyon yöneticinin de dahil olduğu ve yöneticiyi de etkileyen bir ortam olarak ifade edilmektedir. Yöneticinin organizasyonu iyi tanıması sınırlarını ve niteliklerini bilmesi gerekmektedir. İşletmenin hukuki şekli, ölçeği organizasyon yapısına etki etmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyebilmesi için en önemli nokta organizasyonda yer almakta olan birimlerin birbirilerinden bağımsız olmalarının gerekliliğidir. Birimlerin iş ve işlemlerinde bağımsız olmaları gerekmele birlikte hedeflere ulaşma konusunda birlikte hareket etmeleri de gerekmektedir (Güredin, 2014:324-325).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: idarenin misyonu yazılı olarak bütün personele duyurulmalı ve personelin bu misyonu içselleştirilmesi sağlanmalıdır. Birimlerde iş tanımları yetki ve sorumluluklar tanımlanarak personel bilgilendirilmelidir. İdarenin tamamında yetki ve sorumluluklar hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini ifade edecek şekilde hazırlanmalıdır. Yöneticiler personelin yaptığı işlerin sonucunu izleyecek yapıları kurmalıdırlar (Resmi Gazete, 2016b).

2.1.3.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı

İdareler, çalışanların yeterlilik durumuna göre görev dağılımı yapmalı, verimliliğine göre değerlendirmelerde bulunmalı ve daha verimli bir şekilde çalışması için önlemler almalıdır (Resmi Gazete, 2016b). Kaliteli ve ahlaki değerlere sahip olan çalışanların varlığı iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır.

Çalışanların yeterliliği, uzmanlığı ve ahlaki değerlere bağlılığında işletmenin uyguladığı insan kaynakları politikalarının; işe alınma, eğitim, ücret, performans değerlemesi ve terfinin önemli rolü bulunmaktadır. Çalışanlar için yapılan işletme içi eğitimler iç kontrol sistemi için önem taşımaktadır. Eğitimin özellikleri işe alınan çalışanın sahip olduğu özelliklere göre farklılık göstermektedir. Yapılan eğitimler rotasyona uygun olarak verilmelidir. Çalışanların rotasyon düşüncesi ile hareket etmesi hata, hile ve yolsuzluk yapılma ihtimalini de azaltabilmektedir. Ayrıca senelik izinlerin mutlaka kullanılması gerekmektedir. Yıllık izine ayrılacak bir çalışan izin kullandığında yapacağı hileli işlemlerin fark edilebileceği düşüncesi ile bundan vazgeçecektir. İzinlerin zamanında kullanılması sağlanarak hile ve yolsuzlukların yapılma ihtimalinin azalması amaçlanmaktadır (Güredin, 2014:325-326).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: İnsan kaynakları politikası idarenin hedef ve amaçlarını gerçekleştirilmesine yönelik olmalıdır. Personel sistemi idare tarafından belirlenen hedeflere ulaşmasında yardımcı olacak şekilde yapılandırılmalıdır. Personel görevini etkin ve verimli bir şekilde yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. İşe alım ve yükselmelerde liyakat ilkesine uyulması bireysel performans dikkate alınmalıdır. Personelin eğitim ihtiyacı belirlenerek bu ihtiyacı giderici eğitimler planlanmalıdır. Personelin yetkinliği ve performansı yöneticisi tarafından değerlendirilme ve sonuçlar personel ile paylaşılmalıdır. Performansı düşük olan personelin performansını artırmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Yüksek performans gösteren personel ödüllendirilmelidir (BÜMKO, 2016b).

2.1.3.1.4. Yetki Devri

Yetki, alınacak idari kararlar ya da yapılacak işlemler hakkında makam ya da organların tasarruf hakkını ifade etmektedir (BÜMKO, 2016a:20). Yetki “mevzuata uygun bir tasarrufta bulunma iktidarı” olarak da ifade edilmektedir. Yetki devri ise anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatlar ile beraber hukukun temel ilkelerine göre yetkili kamu yöneticilerinin yetkilerinin bir bölümünü yazılı olarak idare içinde yer alan kendisinden alt makamdaki başka bir yöneticiye devretmesi olarak ifade edilebilmektedir (Ak, 2010:3;11).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: iş akış süreçlerindeki onay verecek makam belirtilerek personel bilgilendirilmelidir. Yetki devri üst yönetici tarafından belirlenerek devredilen bu yetkinin sınırları yazılı olarak belirlenerek ilgililere bildirilmelidir. Yetkiyi devralan personel yetkini gereklerini yerine getirecek liyakata sahip olmalıdır. Yetkiyi devralan belirli aralıklarla yetkiyi devredene bilgi vermelidir.

2.1.3.2. Risk Değerlendirme

İnsanın faaliyet gösterdiği her alanda risk vardır. Risk kurumların hedeflerine ulaşmasını engelleyen beklenmedik olaylardır. Kurumun faaliyetlerini yürüttüğü sektördeki belirsizlikler ve gelecekteki bilinmeyen durumlar riski besleyen faktörlerdir (Arslan, 2008:19). Risk idarenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek unsurlar veya fırsatlar olarak da ifade edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2006:6). Risk değerlendirme, idarenin belirlediği hedefleri gerçekleştirmesine engel olacak risklerin tanımlanarak analizinin yapılmasını ve bunları ortadan kaldıracak önlemlerin tespit edilme sürecidir ((BÜMKO, 2016b).

2.1.3.2.1. Planlama ve Programla

Plan, bir faaliyet için gerçekleştirilmesi gereken hedefleri bu hedefleri nasıl gerçekleştireceğini ve gerçekleştirmesi için gereken kaynakları, bu süreçte yer alacak olanların görev ve sorumluluklarını belirten belgelerdir (Özbek, 2012:369). Planlama belirlenen hedeflere ulaşmak için alınması gereken kararların zeminini oluşturma gayretidir. Planlama ise belirlenen hedeflere ulaşmada kullanılacak bir yol haritası ve pusula olarak kabul edilebilir (Gümüş ve Şişman, 2014:147).

Kamu kurumlarında hizmetin verilmesi, politikalar geliştirilmesi, belirlenen politikaların iş planına uygulanması ile sürecin takip edilmesi ve değerlendirilmesini sağlamak için stratejik planlama bir felsefe olarak benimsenmiştir. Stratejik planlama; kurumların var olan durumundan görevlerinden ve ilkelerinden hareketle ulaşmak istedikleri noktayı ve bu noktaya ulaşabilmek için belirlenen hedef ve stratejilerin ölçülebilir kriterler ile performanslarının izlenmesi ve değerlendirilmesi gerektiğini ifade eden esnek bir yönetsel yaklaşımdır (Taş, 2005:103). Stratejik planlama kamu mali yönetiminin

etkinliğini sağlamakta ve kurumsal açıdan kurum kültürünü ve kimliğini geliştirmektedir (DPT, 2006:1).

Programlama, kurumun uygulamaya koymak istediği programların ve bu programların uygulanabilmesi için gereken kaynakların belirlenmesi faaliyetidir. Programlar stratejilerin uygulanabilmesi için en önemli faaliyetler olarak görülmektedir (Güredin, 2014:328).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: idareler misyon ve vizyonlarını belirlemek, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirebilmek için stratejik plan yapmalıdırlar. İdareler program ve projelerini ve bunlar için gerekli olan kaynak ihtiyacını ve hedeflerini gösteren performans programı hazırlamalıdırlar. Yöneticiler görevleri dahilinde hedefler belirlemeli ve personeline bunları bildirmelidir. Hedefler spesifik, makul ve gerçekleştirilebilir olmalıdır.

2.1.3.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Riskin değerlendirilmesi, kurumun hedeflerine ulaşmasında ilgili risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve giderilmesini içeren bir süreçtir (INTOSAI GOV 9001, 2004:22). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.

2.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek riskleri ortadan kaldırmak için oluşturulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin verimli ve etkili olabilmesi için işlevsel ve devamlı olmalı dönem içinde tamamen planlara göre hareket etmeli, maliyeti uygun, ayrıntılı, makul ve kontrol amaçlarıyla doğrudan ilişkili olmalıdır. Kontrol faaliyetleri örgütün tamamında, her kademesinde her işlevinde yer almalıdır. Bu faaliyetler önleyici, tespit edici faaliyetlerdir (INTOSAI GOV 9100, 2004:28).

2.1.3.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri

İdareler belirledikleri hedefleri gerçekleştirebilmek için bu hedeflerin önünde engel olabilecek riskleri karşılayabilecek kontrol stratejilerini ve yöntemlerini belirleyip uygulamalıdır.

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: faaliyetlerin hepsi için meydana gelebilecek riskler için uygun örnekleme, raporlama, doğrulama, inceleme, yetkilendirme gibi kontrol yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Bu kontroller süreç öncesini süreci ve süreç sonrasını kapsamalıdır. Bu kontrollerin maliyetleri beklenen faydayı aşmamalıdır.

2.1.3.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi

Belgelendirme, ilgililerce alınan kararların, uygulamaların ve ortaya çıkan olayların, yapılan işlemlerin kanıtlanması için yazılı bir kanıttır. Belgelendirme eksiksiz güvenilir ihtiyaca uygun ve zamanında olmalıdır. Belgelendirme prosedürleri hangi çalışanın hangi işi nasıl ve ne zaman yaptığını ve bu işin sonucunda hangi belgenin veya bilginin üretildiğini, çeşidini ve amacını göstermeli idaredeki her işin ve işlemin izlenmesini sağlamalıdır (BÜMKO 2016b:64).

İdareler faaliyetleri ve alacağı mali kararlar ile ilgili yazılı prosedürler hazırlamalıdır. Bu dökümanlar süreç veya mali karar alınmadan önce, işlem anını ve sonrasını kapsamalıdır. Prosedür ve dökümanlar güncellenmeli detaylı mevzuata uygun ve personelin anlayabileceği bir şekilde hazırlanmalıdır.

2.1.3.3.3. Görevler Ayrılığı

Bir iş ya da işlemin önemli aşamalarında yanlışlık yapıldığında, kaynak israfı yapıldığında veya kurallara uyulmadığında ortaya çıkması muhtemel riskleri ve bu risklerin tespit edilememesi olasılığını ortadan kaldırmak için sürecin önemli aşamaları asla tek bir kişi ya da birimin kontrolüne bırakılmamalıdır (INTOSAI GOV 9001, 2004:29).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanma, uygulama, kaydetme ve kontrol etme süreçleri farklı

personel tarafından yürütülmelidir. Personel sayısı yetersiz olduğu durumlarda doğabilecek riskler için gereken önlemleri yöneticiler almalıdırlar.

2.1.3.3.4. Hiyerarşik Kontroller

Yöneticiler faaliyetlerin yürütülmesinde prosedüre uyulup uyulmadığını düzenli bir şekilde kontrol etmelidir (ÇSGB İç Denetim Birimi, 2008:27). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: “Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.”

2.1.3.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği

İdareler faaliyetlerini kesintisiz yürütülebilmeleri için gereken tedbirleri almalıdırlar (ÇSGB İç Denetim Birimi, 2008:28). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: yetersiz personel geçici ya da sürekli olarak personelin görevden ayrılması mevzuatın veya uygulamanın değişmesi bilişim sisteminde yapılan değişiklikler sonucu faaliyetlerin sürekliliğin engelleyebilecek olaylara karşı gereken önlemler alınmalıdır.

2.1.3.3.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri

Bilgi sistemleri kontrol faaliyetlerinin farklı bir türünü oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı bilgi teknolojisi kontrolleri ayrıntılı iki gruptan oluşmaktadır; bunlar genel kontroller ve uygulama kontrolleridir (INTOSAI GOV 9100, 2004:32). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: bilgi sistemlerinin devamlılığını ve güvenliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak tespit edilmeli ve uygulanmalıdır. Bilgi sisteminde veri girişlerinde ve bu verilere kimlerin ulaşabileceği konularında yetkilendirilmeler yapılmalıdır. Yanlışlık ve usulsüzlüklerin belirlenmesi ve engellenmesi için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirilmelidir.

2.1.3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrol hedeflerinin tamamının gerçekleştirilmesi için temel bir konudur (INTOSAI GOV 9100, 2004: 36). Etkin bir iç kontrol sistemi için organizasyonun her kademesinde bilgiye gereksinim vardır. Yönetici ve

çalışanların kontrol ve diğer yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için bilginin anlamlı, doğru, güvenilir, ihtiyaca uygun ve zamanında sağlanması ve iletilmesi gerekmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004:37).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: idareler yatay ve dikey kurum içinde ve kurum dışında iletişimi kapsayan etkin ve devamlı bir bilgi ve iletişim ağına sahip olmalıdırlar. Yöneticiler ve çalışanlar ihtiyaç duydukları bilgiye zamanında ulaşabilmelidirler. Yönetim bilgi sistemi yönetimin istediği raporları hazırlayabilecek ve analiz yapmasına imkan verecek şekilde kurulmalıdır. Yatay ve dikey iletişim sistemi çalışanların öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

2.1.3.4.1. Raporlama

Raporlama, bir konuya ilişkin yapılmış olan analiz veya araştırmaya ilişkin bulunan sonuçları, düşünceleri veya edinilen izlenimlerin yazılı olarak ifade edilmesidir. Mali raporlama ise; kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kullanılması için gereken belgelerin yazı ile ilgililere raporlanması olarak ifade edilmektedir (Söyler ve Çolak, 2012:146).

5018 sayılı kanunda ve 6085 sayılı Sayıştay kanununda raporlama üzerinde önemle durulmaktadır. Raporlama, 5018 sayılı kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biridir (Söyler ve Çolak, 2012:146). Kamuya ait olan kaynakların harcamalarının uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun olarak raporlanarak kamuya açıklanması, mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin odak noktasıdır. Özetle raporlama modern kamu yönetiminde var olan hesap verilebilirlik ve mali şeffaflık ilkelerinin temelini oluşturmaktadır (Söyler ve Çolak, 2012:146).

Raporlama standardına göre, “İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda” raporlanması gerektiği ifade edilmektedir. 5018 Sayılı Kanunda raporlama, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin, performans değerlemesinin, bütçenin nasıl hazırlandığının ve kullanıldığının, personelin işini yapma derecesinin, yetkilerin nasıl kullanıldığının tespit edilmesi ile birlikte kontrolün ve denetimin aracı olarak görülmüştür (Söyler ve Çolak, 2012:149).

Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: idareler her sene kurumlarının hedeflerini, stratejilerini, varlıklarını, borçlarını ve performanslarını kamuoyuna açıklamalıdır. Ayrıca bütçenin ilk altı aylık performansını ve ikinci altı aya ilişkin tahminlerini ve hedeflerini ve faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır. İdare içinde yatay ve dikey raporlama ağı faaliyetlerin izlenebilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Personele hazırlayacağı raporlar konusunda bilgi verilmelidir.

2.1.3.4.2. Kayıt ve Dosyalama Sistemi

Etkin bir bilgi ve iletişim ağı kurabilmek için elektronik ve basılı ortamda gelen ve giden bütün evraklar ile iç haberleşmelerin, faaliyetlerin özelliklerine göre tasnif edilerek arşivlenmesi gerekmektedir (BÜMKO, 2016a:81). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: Kayıt ve dosyalama sistemini elektronik ve kağıt ortamı dahil gelen ve giden evrakları kapsamalıdır. Bu sistem yöneticiler ve çalışanlar ihtiyaç duyduğu anda ulaşabilir olmalıdır. Kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır. Evraklar zamanında kaydedilmeli belirlenen standartlara göre sınıflandırılmalı, sistemli bir şekilde arşivlenmeli uygun bir dosyalama sistemi oluşturulmalıdır (BÜMKO, 2016b).

2.1.3.4.3. Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi

Yapılan hata usulsüzlük ve yolsuzlukların engellenmesinde ve tespitinde sorumluluk yönetim ile birlikte tüm kurum çalışanlarına aittir (BÜMKO, 2016a:91). Bu standart için gereken genel şartlar şunlardır: karşılaşılan hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların haber verilmesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenerek tüm personele duyurulmalıdır. Yöneticiler kendilerine gelen bu bilgilere göre gerekli incelemeyi yapmalıdırlar. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele karşı olumsuz bir muamele yapılmamalıdır (BÜMKO, 2016b).

2.1.3.5. İzleme

İç kontrol sistemleri, sistemin kalitesini değerlendirmek için periyodik olarak izlenmelidir. İzleme alışılmış faaliyetler, ayrı değerlendirmeler ya da her ikisinin birleşimi şeklinde olmaktadır (INTOSAI GOV 9001, 2004:40). İzleme, iç

kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

2.1.3.5.1. İ Kontrolün Değerlendirilmesi

İ denetçiler öz değerlendirmeleri ve nerileri vasıtası ile iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli değerlendirir ve katkıda bulunurlar. Böylelikle iç kontrol sisteminin etkinliğine katkı sağlar (INTOSAI GOV 9001, 2004:43).

Bu standart için gereken genel Şartlar Şunlardır: iç kontrol sistemi yönetim tarafından sürekli izlenmeli veya sistem değerlendirilmeli veya her iki yöntem birlikte kullanılarak sistem değerlendirilmelidir. İç kontrol sisteminin eksik yönlerinin belirlenmesi için gereken süreç ve yöntemler belirlenmelidir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde yöneticilerin düşünceleri kişi ya da idarelerin istek ve Őikayetleriyle birlikte denetim raporlarının sonucu da dikkate alınmalıdır (BÜMKO, 2016b).

2.1.3.5.2. İ Denetim

Bu standart için gereken genel Şartlar Şunlardır: İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir Şekilde yürütülmelidir. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir (BÜMKO, 2016b).

2.1.4. Genel Yönetim Kapsamındaki İdarelerin Bütçeleri

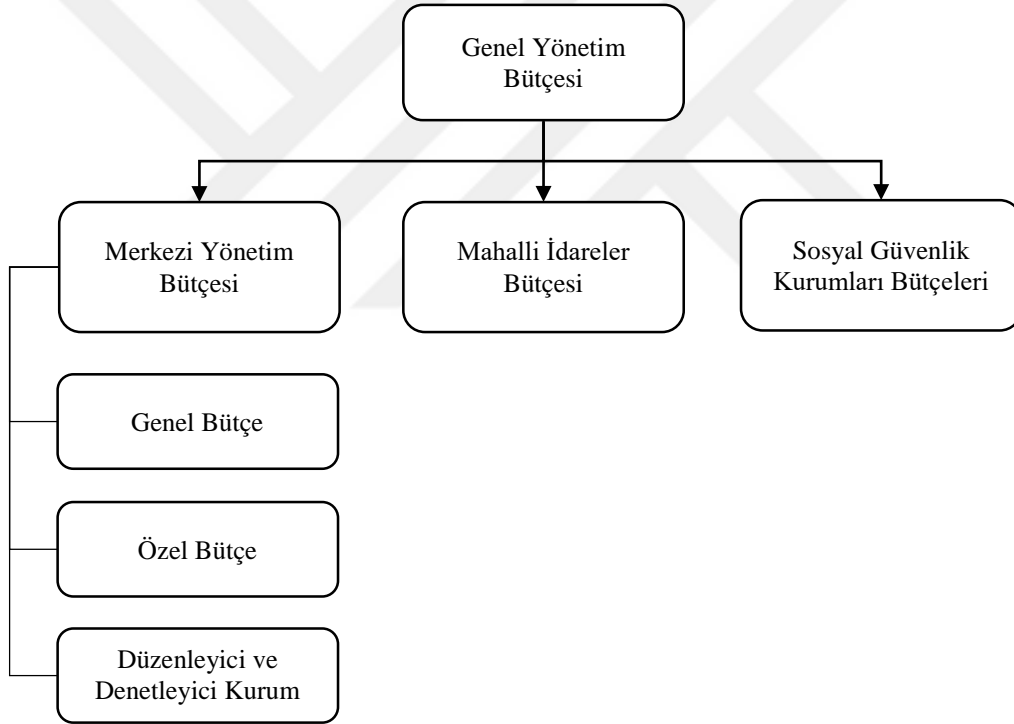
1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yalnızca devletin tüzel kişiliğinin kapsamına giren idareleri, katma ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamaktaydı. KMYKK'unda bütçe üç başlık altında toplanmıŐtır. Bunlar merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçesi ve mahalli idareler bütçesidir (lgezen, 2006:135). 5018 sayılı kanunda bütçe kapsamı geniŐletilerek TBMM'nin bütçe hakkını tam anlamıyla kullanması için çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir (olak, 2006:130).

KMYKK ile birlikte bütçenin kapsamı geniŐletilmiŐ, bu bağlamda genel ve katma bütçe uygulaması yerine genel ve özel bütçeye dahil olan idareler ile

düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin dahil olduğu merkezi yönetim bütçe uygulamasına geçilmiştir (Uzunay, 2007:31).

KMYKK'nın 12. maddesinde bütçe türleri genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak sayılmıştır. Merkezi yönetim bütçesi (I), (II) ve (III) sayılı cetvelerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Şekil 2.1'e bakıldığında genel bütçenin merkezi yönetim bütçesi ve Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi olarak üçe ayrıldığı görülmektedir. Genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçelerinin merkezi yönetim bütçesi kapsamında olduğu görülmektedir.

Şekil 2.1: Genel Yönetim Bütçesi



Kaynak: Kamil Tüğen, (2013); "Devlet Bütçesi," 12.Baskı, İzmir, s.40.

Genel bütçe, KMYKK'ya ekli I nolu cetvelde yer almaktadır. Bunlar; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Anayasa Mahkemesi, Sayıştay, Bakanlıklar, Devlet Personel Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu gibi kamu kuruluşlarının bütçeleridir.

Özel bütçe, KMYKK'ya ekli I nolu cetvelde yer almaktadır. Özel bütçeler 5018 sayılı kanun 12. Maddesinde; bir bakanlığa bağlı veya belirli bir kamu hizmetini yapmak amacıyla kurulan, gelir tahsis edilen ve bu tahsis edilen gelirden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma şekilleri özel kanunla düzenlenen ve II sayılı cetvelde gösterilen kamu idaresinin bütçesi olarak ifade edilmiştir. YÖK, Üniversiteler, İleri Teknoloji Enstitüleri, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Enerji Piyasası Denetleme Kurumu, Özelleştirme İdaresi gibi kamu kuruluşlarının bütçeleri bu kapsamda yer almaktadır.

Türkiye'de merkezi bütçeyi oluşturan kuruluşların tamamı genel bütçe kapsamına girmektedir. Uygulamadaki farklılıklardan dolayı Üniversiteler ve YÖK gibi kamu kuruluşları genel bütçenin dışında özel bütçe içinde yer almaktadırlar. Özel bütçe ayırımına gidilmesinin önemli nedenlerinden bir tanesi özel bütçeli kuruluşların yarı kamusal mal ve hizmet üretmeleridir. Genel bütçeli kurumların bütçesi vergilerden oluşurken, özel bütçeli kurumların bütçesi vergiler, hizmeti alanların ödediği harç ve ücretlerden oluşmaktadır (Tüğen, 2013:46).

Düzenleyici kurum bütçeleri, KMYKK'nın 12. maddesinde şöyle düzenlemiştir; özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde örgütlenen ve bu kanuna ekli III sayılı cetvelde gösterilen düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçesidir. Radyo Televizyon Üst Kurulu, Bilgi Teknolojileri ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Denetleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu gibi kamu kuruluşlarının bütçeleri bu kapsamda yer almaktadır (Resmi Gazete, 2016).

Mahalli idareler bütçesi, 5018 sayılı kanun 3. maddesinde; yetkileri belirli bir coğrafi bölge ve hizmetlerle sınırlandırılmış kamu hizmeti yapan belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerin bütçesi olarak tanımlanmıştır.

Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi, 5018 sayılı kanun 12. Maddesinde; sosyal güvenlik hizmeti sunmak amacıyla kanunla kurulmuş olan ve kanunda ekli cetvelde gösterilen her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumunun bütçeleri bu kapsamda yer almaktadır.

Uzunca bir süre aşırı merkezîyetçi sistem içerisinde faaliyet gösteren ve karar verme yetkisi bulunmayan kamu idareleri, politika üretmez hale gelmiştir.

Bu noktadan hareketle kamu idarelerinde yeniden yapılanma anlayışı ile birlikte ulusal plan ve stratejilerle uyumlu stratejik plan hazırlanması ihtiyacı doğmuştur. Böylelikle idareler politikalarını ve stratejilerini net bir şekilde açıklayabilme imkanına kavuşmuşlardır. Bunun sonucunda idarelerin bu politika ve stratejilere uygun bütçe hazırlayıp, bütçelerinin performansını ölçüp değerlendirmeleri gereksinimi ortaya çıkmıştır (Mutluer, vd., 2011:117). Performans bütçe sistemi, geleneksel bütçe sisteminin eksik ve aksayan yönlerini düzeltmek ve yeni bir anlayış getirmek, kamu idarelerinin harcamalarının maliyetlerini tespit etmek, verimliliği ölçmek ve işlevsel olarak sınıflandırmak amacıyla 1912 yılında ABD’de yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkmıştır (Tüğen, 2013:118).

Performans esaslı bütçeleme sistemi yapılacak bir kamu hizmetine ödenek verilmeden önce işin ve projenin maliyetinin aynı zamanda her işin ve projenin performans hedeflerinin belirlenmesini öngörmektedir (Aktan ve Tüğen, 2006:207). Performans esaslı bütçeleme sistemi kamu idaresinin ne satın aldığı ile değil satın aldığı ile yaptıkları ve bunun sonucunda ne elde ettiği ile ilgilenmektedir. Bu anlayış ile kamu mali yönetiminde girdiyi esas alan geleneksel bütçe anlayışından, çıktıyı dikkate alan yani sonuç odaklı modern bütçe anlayışına geçilmiştir (Mutluer, vd., 2011:117).

Performans esaslı bütçeleme sistemi belirlenen hedef doğrultusunda yapılan harcamaları aynı program dahilinde birleştirmekte ve programların ayrı ayrı fayda maliyet analizlerini yapmaktadır. Bu analizler için matematiksel verilerden ve analiz tekniklerinden yararlanmaktadır. Bu teknikler kamu idarelerinde kaynakların etkili bir şekilde kullanılmasını ve kaynakların en uygun bir şekilde dağıtılmasını amaçlamaktadır. Geleneksel bütçe ile performans esaslı bütçenin temel farkı da bu noktadan kaynaklanmaktadır (Tüğen, 2013:119). Yani kamu hizmetlerinin yapılmasında etkinlik ve verimliliği artırma çabası kaynakların tahsisinin kalite ve etkinlik kriterlerine göre verilmesi modern bütçe sistemlerinin temel hedefi haline gelmiştir (Mutluer, 2011:117).

2.1.4.1. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi

KMYKK’da yer alan iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişine ilişkin hükümler, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde dolayısıyla

üniversiteler için de geçerlidir. Özel bütçeli kamu idarelerinde mali yönetim ve kontrol sistemi; harcama birimleri, ön mali kontrol, muhasebe ve mali hizmetler birimi ve iç denetimden oluşmaktadır (Candan, 2006:173).

2.1.4.1.1. Harcama Birimleri

Harcama birimi, KMYKK'nın 3. maddesine göre idarenin bütçesinden kendisine ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim olarak tanımlanmaktadır. Ödenek tahsis edilen ilgili birimlerin en üst düzey yöneticisi harcama yetkilisi olduğundan, harcama yetkisini belirleyen en önemli faktör bütçe kodlamasıdır (Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012:2). Harcama birimlerinin sayısı kamu idaresinin örgüt yapısına göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin bir kamu idaresinin harcama birimi 15 iken başka bir idarenin harcama sayısı 12 olabilmektedir (Kürklü, 2014: 90).

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılmaktadır. Süreç kontrolünde her bir işlem bir önceki işlemin kontrolünü de içerecek şekilde dizayn edilmeli ve uygulanmalıdır. Mali nitelikteki işlemleri yapacak olan görevliler kendi yapacakları işlemde önce yapılmış olan işlemleri de kontrol etmek zorundadırlar ve bu zorunluluktan dolayı önceki işlemlerden de sorumlu olmaktadır.

2.1.4.1.2 Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol, harcama öncesi mali kontrol (ex-ante financial control) ile nihai karar verilmeden önceki kontrol işlemleri olarak tanımlanmaktadır (Gösterici, 2006:179). Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönetmeliğinin 3. maddesinde ön mali kontrol idarenin gelir, gider, varlık ve yükümlülükleri ile ilgili verilecek mali kararların ve işlemlerin bakanlık bütçesi, bütçe düzeni, kullanılabilir ödenek tutarı ile harcama programına ve merkezi yönetim bütçe kanunu ile diğer mali mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi işlemi olarak tanımlanmıştır.

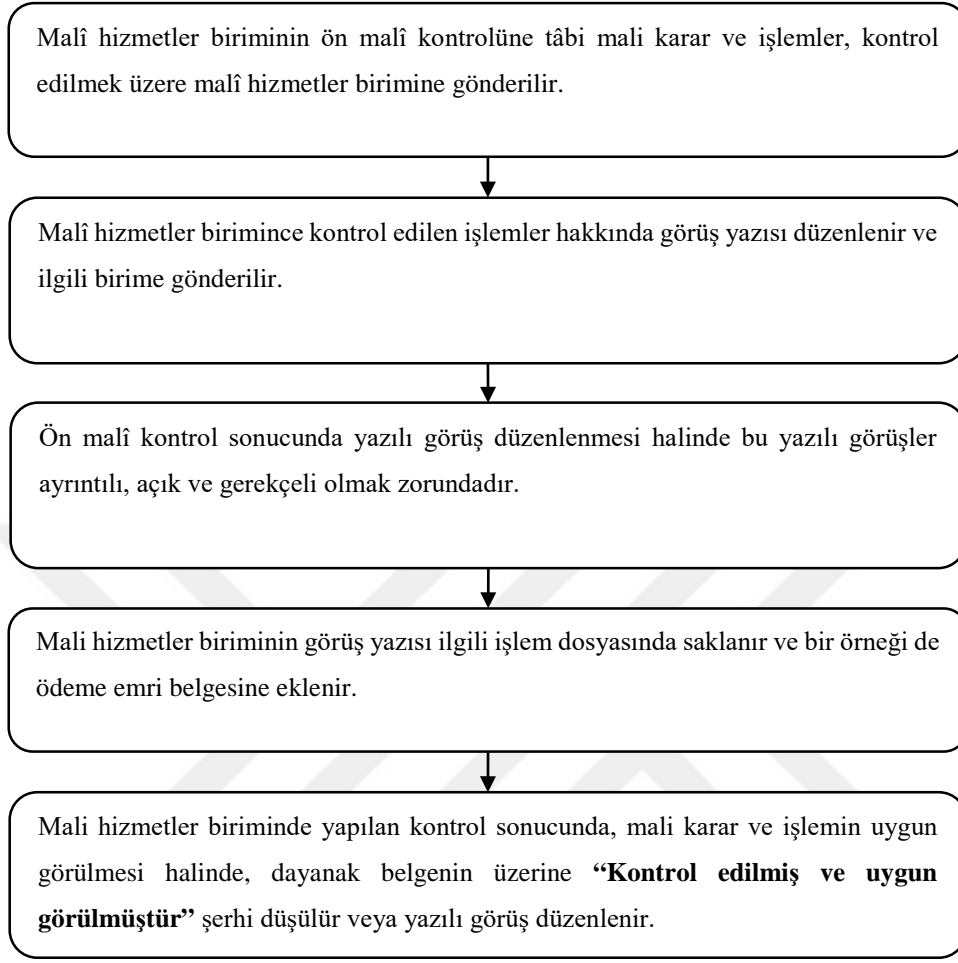
5018 sayılı kanun ile birlikte var olan ön mali kontrol mekanizması yenilemiştir. Ön mali kontrol görevi Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'dan alınmış idarelere devredilmiştir. Ödenek gönderme belgelerinin düzenlenmesi, kontrol

edilmesi ve ilgililere gönderilme işlemleri kamu idarelerine devredilmiştir. Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarımı, genel bütçenin dışında yer alan kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin yapılması ve bütçe kayıtlarının tutulması işlemleri idarelere devredilmiştir. Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe müdürlüğü, mal müdürlüğü ve diğer saymanlıklar tarafından yapılan mevzuata uygunluk kontrolü kaldırılmıştır (Aksoy, 2008:66-67).

İç kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ilişkin düzenlemenin 10. maddesinde ön mali kontrol görevinin idarelerin sorumluluğundadır. Ön mali kontrol, harcama ve mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Ön mali kontrolün amacı, idarecilerin verdikleri bir kararı veya yaptıkları mali nitelikteki işlemlerin mevzuata ve idarenin bütçesine uygunluğu ve kamu kaynaklarının etkin kullanılması konularında güvence sağlamaktır (BÜMKO 2016a:64).

Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol yetkisi birimin yöneticisindedir. Ön mali kontrol süreci Şekil 2.2' de gösterilmektedir. Şekil 2.2'ye göre mali hizmetler biriminin sorumluluğunda olan mali nitelikteki işlemlerin mali hizmetlere gönderilmesi ile süreç başlamaktadır. Mali hizmetler birimi ilgili kontrolleri yaparak ayrıntılı gerekçesini de belirterek ilgililere yazılı görüş bildirilerek süreç tamamlanmaktadır.

Şekil 2.2: Mali Hizmetler Biriminde Ön Mali Kontrol Süreci



Kaynak: Erkan Karaarslan (2006); *Kamu Harcamalarında Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No 11, s. 329.*

Harcama birimlerinde de mali hizmetler biriminde olduğu gibi ön mali kontrol süreci sonunda kontrol edilen işlem uygun görülmüş ise ilgili evrakın üstüne “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülecek veya yazılı görüş düzenlenecektir. Yapılan kontrol neticesinde mali karar ve işlem uygun değilse neden uygun görülmediğine ilişkin bir yazı hazırlanarak kontrole tabi karar ve ilgili evraklar eklenerek ilgili birime gönderilecektir (Karaaslan, 2006:330).

2.1.4.1.3. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

KMYKK ile yeniden yapılandırılan mali hizmetler birimi, üniversitelerde ve yüksek teknoloji enstitülerinde strateji daire başkanlıkları adı altında kurulmuştur. Kamu İç Kontrol Standartları tebliğinin yayınlanması ile birlikte üniversitelerde iç kontrol sistemine ilişkin çalışmalar başlamıştır. Bu çalışmalar

çerçevesinde Maliye Bakanlığına bağlı olarak hizmet veren Bütçe Dairesi Başkanlığı kaldırılarak yerine Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlıkları (SGDB) kurulmuştur. Üniversitelerde 01.01.2006 tarihinden itibaren SGDB kurulmaya başlanmıştır (Tektüfekçi, 2011:95).

Strateji geliştirme daire başkanlarının temel görev alanları; stratejik yönetim ve planlama fonksiyonu, performans ve kalite ölçütleri geliştirme fonksiyonu, yönetim bilgi sistemi fonksiyonu, bütçe ve performans programı, muhasebe, kesin hesap ve raporlama, iç kontrol olarak belirlenmiştir (EÜ, 2016).

KMYKK'nın 60. maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri; idarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasının koordinasyonu ve sonuçların konsolide edilmesi sürecinin yürütülmesi, takip eden iki yılın bütçe tahminlerinin de yer aldığı idarenin bütçesini, stratejik plan ve performans programına uygun bir şekilde hazırlanması, bütçe kayıtlarının tutulması, ayrıntılı harcama programı hazırlanması, gelir ve alacakların takibi ve tahsil işlemlerinin yapılması, genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütülmesi, idarenin faaliyet raporunun hazırlanması, üst yönetici ve harcama yetkililerine ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması ve danışmanlık yapılması, ön mali kontrolün yapılması, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapılması olarak sayılmıştır.

KMYKK'nın 60. maddesinde, mali hizmetler biriminin teşkilat yapısının kanunda gösterileceği belirtilmiştir. Ayrıca mali hizmetler biriminin çalışma usulü ve esaslarında, idarelerin teşkilat yapısının dikkate alınması gerektiği, stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe kesin hesap ve raporlama ile birlikte iç kontrol işlevlerinin alt birimlerce yürütülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak yönetmelik ile belirleneceği ifade edilmiştir.

2.1.4.1.4. İç Denetim ve Türleri

İlk olarak özel sektörde uygulamaya başlanan iç denetim daha sonra kamu sektöründe uygulama alanı bulmuştur. İç denetimin uygulamasında özel ve kamu sektörü arasındaki tek fark kamu idarelerinin kar amacı gütmemesi kamu yararına göre faaliyette bulunmasıdır. İç denetimin ayırt edici özelliği mali ve yönetim

denetimini kapsamaktadır. Burada amaç idarenin yaptığı kontrollerin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmektir (Gönülaçar, 2008:3).

Son yirmi yıldır üzerinde tartışılan ve uzun bir süredir batılı ülkelere uygulanan ve Türkiye’de de uygulama alanı bulmaya başlayan yeni kamu mali yönetim tarzı, denetim konusundaki anlayışı da değiştirmektedir (Al, 2007:45). Bu yeni anlayış çerçevesinde denetimin fonksiyonu düzenlenmiş, iç denetim mali yönetimin ve mevcut denetimin önemli bir unsuru haline gelmiştir. İç denetim sistemi, merkezi yönetime dahil olan kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin oluşturduğu kamu idarelerinin organizasyon yapısına dahil olmuştur (Batmaz, 2015:5).

2004 yılında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna yapılan atamalarla birlikte iç denetim Türk bürokrasisine dahil olmuş, fakat 5018 sayılı kanunun öngördüğü iç denetimle ilgili düzenlemeler 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Gönülaçar, 2008:1, Güler, 2010:146).

Kamu idarelerinde iç denetim ile ilgili esaslar KMYKK ile beraber ikincil ve üçüncül mevzuatlarda düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde iç denetimin, idarelerin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinlik seviyesini tespit etmek ve gelişmesine yardım etmek amacıyla disiplinli sistematik bir yaklaşım getirerek idarenin belirlediği hedeflere ulaşmasına katkı sağlaması amaçlanmıştır (MB, 2016).

Kamu İç Denetim Standartlarının oluşturulmasında IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları temel alınmıştır. Bu standartlar iç denetim faaliyetleri kapsamında yapılması gerekenleri ve iç denetçilerin niteliklerini belirlemektedir. Standartların amacı iç denetime ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir temel oluşturmak, iç denetimin kalitesini belirlemek için kriterler koymak, teorik prosedür ve süreçlerin gelişmesine yardım etmek suretiyle iç denetime değer katmaktır (Resmi Gazete, 2016).

KMYKK’da iç denetim ile ilgili düzenlemeler 63 -67 maddelerde düzenlenmiştir. 63. maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ile iç denetim başkanlıklarının kurulması, 64. maddede iç denetçinin görevleri 65.maddede iç

denetçinin nitelikleri ve atanması, 66.maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 67. maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri düzenlenmiştir.

KMYKK'nın 63. maddesine göre iç denetim "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Kanunun amacı bir özel sektör işletmesi gibi kaynakların etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır (Apan, 2012:14). Çağdaş anlamda iç denetimin altı temel bileşeni vardır. Bunlar; kuruma değer katmak, nesnel güvence sağlamak, standartlar, danışmanlık faaliyeti, risk odaklı yaklaşım ve bağımsızlıktır (Erkan, vd., 2010:88). Bu temel bileşenlerden nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti iç denetim faaliyetinin konusunu oluşturmaktadır.

Nesnel güvence sağlama; kurumun etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin olup olmadığına, risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve yapılan işlerin ve uygulamaların ne derece etkin olduğuna, sürecin sonunda üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı hususunda kurum içindeki ve kurum dışındaki paydaşlara makul güvence verilmesidir (BÜMKO,2017a:2-3).

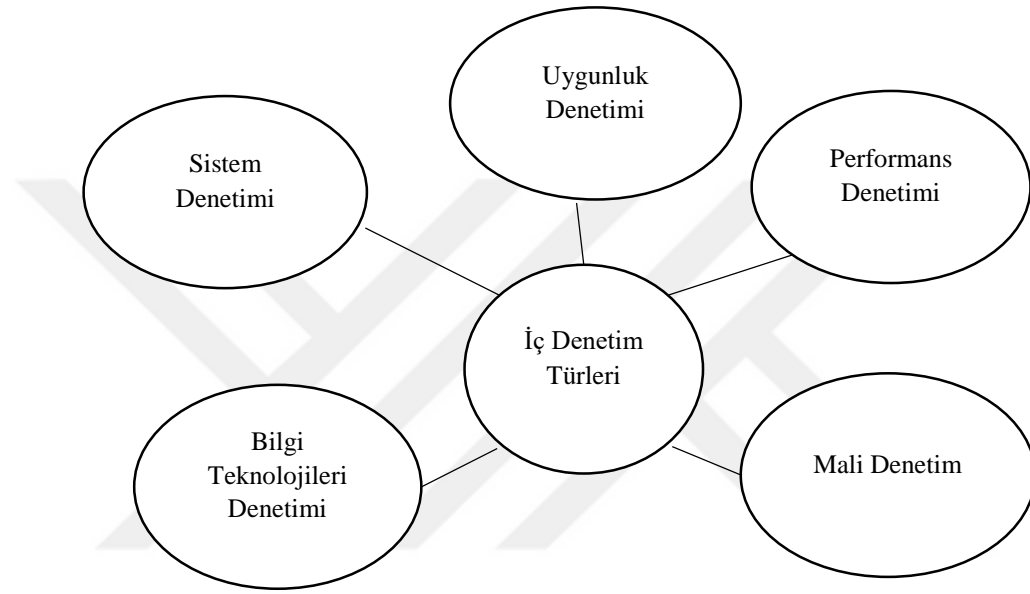
Danışmanlık faaliyeti ise kurumun belirlediği hedeflere ulaşabilmek için yürüttüğü faaliyetlerinin ve işlemlerinin sistemli ve düzenli bir şekilde değerlendirmek ve geliştirmek için yönetime tavsiyelerde bulunmaktır (BÜMKO, 2017a:3). Bir başka şekilde ise danışmanlık faaliyeti; idari anlamda bir sorumluluk almadan, bir kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesini, katma değerini artırmayı amaçlayan ve bu faaliyetlerin niteliğini, sınırlarını denetlenen kurum ile birlikte belirleyen faaliyetler ve bu faaliyetler ile ilişkili diğer hizmetler olarak tanımlanabilir (Yurtusever, 2011:17).

Kamu kurumlarında performans denetimi, uygunluk denetimini, mali denetim, bilgisi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi iç denetimin kapsamında yer almaktadır (Parlak, 2011:64). Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi iç denetimin faaliyet

konusu oluşturmakta ve iç denetim bu denetim türlerini kapsamaktadır (Akçakanat 2011: 134).

İç denetim diğer denetim türlerini de kapsayan bir denetim türüdür. Kurumu ilgilendiren ve kurum tarafından yapılan bütün denetim faaliyetleri iç denetimin konusunu oluşturmaktadır (Aslan, 2010:66). Şekil 2.3'te bu ilişki gösterilmektedir.

Şekil 2.3: İç Denetim Faaliyetinin Uygulama Alanı



Kaynak: Yaman, Koçak, Süleyman ve Tamer Kavakoğlu,(2010); “İl zel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” Sayıştay Dergisi Sayı 77, s.119-148.

Uygunluk denetimi; kamunun faaliyetlerinin, yasalara, yönetmeliklere ve ilişkili olduğu diğer mevzuatlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesidir (Tektüfekçi, 2011:89).

Performans denetimi; Denetim kapsamında yer alan idarenin faaliyetlerinin ve işlemlerin planlanması, uygulanması, kontrol edilmesi süreçlerin ekonomiklik etkililik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda değerlendirilmesidir (icdenetim.gov.tr). Performans denetiminin unsurları Şunlardır (İDKK, 2013:20):

- Ekonomiklik
- Verimlilik
- Etkililik

- Tutarlılık
- Sürdürülebilirlik
- Uyumluluktur

Ekonomiklik, verimlilik ve etkililik performans denetiminde uluslararası kabul gören ve en çok kullanılan unsurlardır (İDKK, 2013:20).

- Ekonomiklik, amaçlanan çıktıya veya sonucuna ulaşabilmek için istenen kalitede ve gereken miktardaki bir kaynağın uygun zamanda ve optimum maliyet ile satın alınmasını ve kullanılmasını ifade etmektedir (İDKK, 2016a:21).
- Verimlilik, denetim kavramı ile birlikte en çok kullanılan kavramdır (Al, 2007:46). Verimlilik; proje, program, süreç ve faaliyetlerde üretimde en az girdi kullanarak üretim sonunda istenilen kalitede en fazla çıktıyı elde edebilmektir (İDKK, 2016a:21).
- Etkililik ise incelenen kamu programlarının, projelerin ve idarelerin süreç ve faaliyetlerinin hedeflerini hangi ölçüde gerçekleştirebildiklerinin denetlenmesidir (İDKK, 2016a:24). Mocan (1987)'ye göre; etkililik denetimi, idarenin uygulamadaki etkinliğini verilen hizmetlerin amaçlarına ulaşım ulaşmadığını teknik ve idari konularda yürütülen faaliyetlerin karlı ve verimli olup olmadığı konularına odaklanmaktadır.

Mali denetim; gelir, gider, varlıklar ve borçlara ilişkin olayların doğru kaydedilip kaydedilmediğinin ve hazırlanan mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (İDKK, 2013:34).

Bilgi teknolojileri denetimi; elektronik ortamda tutulan bilgilerin güvenliğinin sağlanması için var olan sistemin kontrol edilmesini ve değerlendirilmesini kapsamaktadır (Tektüfekçi, 2011:89).

Sistem denetimi; denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin idareye değer katacak bir yaklaşımla incelenmesi, aksaklıkların belirlenmesi kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve prosedürlerin yeterliliğinin ölçülerek değerlendirilmesi süreçlerini kapsamaktadır (İDKK, 2014:12).

2.1.4.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Görev, Yetki ve Sorumluluklar

KMYKK'da görev yetki ve sorumlulukların bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisi mutemedi, muhasebe yetkilisi mutemedi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 1050 sayılı Muhasebe-i umumiye kanunundan farklı olarak bakana hesap verme sorumluluğu getirilmiştir (Candan, 2006:175-176).

Üniversitelerde iç kontrol ile ilgili görev ve sorumluluklar yapılan işle ilgili süreçte yer alan bütün görevlileri kapsamaktadır. Üniversitelerin gerçekleştirdikleri iş veya işlemler ile ilgili süreçte yer alan yöneticiler ve çalışanlar birlikte sorumludurlar. Bu sorumlular 5018 sayılı kanunda yer alan üst yönetici, harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçilerdir (Acar ve Akçakanat, 2012:6).

2.1.4.2.1. Üst Yönetici

Üst yönetici, etik yönetim anlayışının hakim olmasından, mali yetki ve sorumlulukların yetkin yöneticiler tarafından çalışanlara verilmesinden, belirlenen standartlara uygun hareket edilmesinden, yasa ve mevzuata aykırı faaliyetlerin engellenmesinden, kapsamlı ve şeffaf bir yönetim anlayışından görev ve yetkileri dahilinde bakana, mahalli idarelerdeyse meclisine karşı sorumludur (BÜMKO, 2017a:10). KMYKK'nın 11. maddesinde üst yöneticilerin bu sorumluluklarını harcama yetkilisi, mali hizmetler ve iç denetçiler vasıtası ile yerine getirecekleri ifade edilmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ilişkin yönetmeliğin 8. maddesinde de üst yöneticinin iç kontrol sisteminin kurulmasından ve izlenmesinden sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

Üst yönetici bakanlıklarda müsteşar, üniversitelerde rektör, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Özel bütçeli idarelerde kimlerin üst yönetici oldukları Tablo 2.2'de gösterilmiştir.

Tablo 2.2: Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yönetici

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici
Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör
Müsteşarlık	Müsteşar
Genel Müdürlük	Genel Müdür
Merkez	Merkez Başkanı veya Genel Sekreter
Başkanlık	Başkan
Kurum	Başkan
Kurul	Kurul Başkanı

Tablo 2.2'ye bakıldığında Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitülerinde üst yöneticinin rektör, müsteşarlıkta müsteşar, genel müdürlükte genel müdür merkezde merkez başkanı veya genel sekreter başkanlık ve kurumda başkan kurulda kurul başkanı olduğu görülmektedir.

2.1.4.2.2. Harcama Yetkilisi

Harcama yetkisi ve harcama yetkilisi KMYKK'nın 31. maddesinde düzenlenmiştir 31. madde de bütçeyle ödenek verilen idarenin en üst düzey yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre harcama yetkilisini belirleyen en önemli faktör bütçe sınıflandırmasıdır. İdarenin kendisine ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi verilen birim yöneticileri de harcama yetkilisi olarak tanımlanmaktadır. 5018 sayılı kanunun 32. maddesinde bütçeden harcama yapılması harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle olacağı şartına getirilmiş, 33. maddede giderin gerçekleşmesinin harcama yetkilisinin belirlediği görevli tarafından düzenlenmiş ödeme emrinin harcama yetkilisi tarafından imzalanması ile tamamlanmış olacağı hüküm altına alınmıştır (Tosun ve Cebeci, 2008:89). Ayrıca bütçe ödeneklerinin birimlere dağıtılmasına, planlamasına, ödenek gönderme belgesine bağlanmasına ve ödeneğin kullanılmasına ilişkin esasları Maliye Bakanlığının belirleyeceği ifade edilmiştir (Resmi Gazete, 2016)

Harcama yetkilisinin temel sorumluluğu hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde planlama, raporlama, bütçeleme ve iç kontroldür. Ayrıca harcama yetkilisi harcama talimatının mevzuata uygun olarak verilmesi, birime verilen bütçenin bütçe ilkeleri doğrultusunda etkili ekonomik ve verimli kullanılmasından

sorumludur. Taşınır malların ekonomik ve hukuki yollar ile elde edilmesi, kayıtların yasa ve yönetmeliklere aykırı yapılmaması yasa ve yönetmeliklere aykırı alınan kararlar ve yapılan eylemler ya da kamu kaynaklarında var olacak bir artışın yapılan ihmalkarlık nedeniyle gerçekleşmemesine veya kaynakların zarara uğramasına engel olmaktır (Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012:2-3).

Kamu iç kontrol rehberinde ise harcama yetkilisinin görevleri ile ilgili olarak bilgi iletişim başlığı altında raporlama yönü ele alınmıştır. Buna göre harcama yetkilisinin, harcama biriminin performansını hedeflerini, görevlerini ve yaptıkları işlemlere ait bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını ve bu işlemlerin gerçekleşme durumlarını internet sayfasından belirli dönemlerde ilan etmesi gerekmektedir. Ayrıca SGDB’de ihtiyaç duyulan verilerin dönemsel olarak raporlanmasını da sağlamalıdır (BÜMKO, 2016a:76-77). Harcama yetkilisinin yapılan iş ve işlemlere ait bilgileri internet sayfasından ilan etmesinin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda yapıldığı söylenebilir.

Harcama yetkilisi mutemedi ise harcama yetkilisi tarafından yazı ile görevlendirilen yaptığı veya yapacağı harcamalardan dolayı harcama yetkilisine karşı sorumlu olan kişidir (SGB, 2014:19). Tablo 2.3’te özel bütçeli idarelerde harcama yetkilileri gösterilmektedir.

Tablo 2.3: Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yönetici

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

Tablo 2.3: Özel Bütçeli İdarelerde Harcama Yetkilileri (Devamı)

Müsteşarlık	Müsteşar	Müstakil Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği	Daire Başkanı Hukuk Müşaviri
Genel Müdürlük	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Müdürlük Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Şube Müdürlüğü	Kurul Başkanı Daire Başkanı Müdür Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Şube Müdürü
Merkez	Merkez Başkanı veya Genel Sekreter	Genel Sekreterlik Başkanlık Müdürlük Hukuk Müşavirliği	Genel Sekreter Başkan Müdür Hukuk Müşaviri
Başkanlık	Başkan	Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Özel Kalem Müdürlüğü Hukuk Müşavirliği Müdürlük Genel Koordinatörlük Grup Başkanlığı	Genel Sekreter Daire Başkanı Özel Kalem Müdürü Hukuk Müşaviri Müdür Genel Koordinatör Grup Başkanı
Kurum	Başkan	Kurul Başkanlığı Genel Sekreterlik Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Sivil Savunma Uzmanlığı Hukuk Müşavirliği Müdürlük Merkez Başkanlık	Kurul Başkanı Genel Sekreter Daire Başkanı Daire Başkanı Sivil Savunma Uzmanı Hukuk Müşaviri Müdür Başkan Başkan
Kurul	Kurul Başkanı	Üniversitelerarası Kurul	Üniversite Kurul Başkanı

Kaynak: Asaf Varol, (2008); "Harcama Yetkilileri ile İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri, *Sayıştay Dergisi*, S 70, s.43-50.

Tablo 2.3'de üniversitelerde ve ileri teknoloji enstitülerinde harcama yetkililerinin genel sekreterlikte genel sekreter, fakültede dekan, yüksekokullarda ise müdür olduğu görülmektedir.

2.1.4.2.3. Gerçekleştirme Yetkilisi

Gerçekleştirme yetkilisi, harcama yetkilisinin yardımcıları ya da hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın idareciler arasından ödeme emri düzenlemekle görevlendirdiği kişidir (Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012:5). Gerçekleştirme görevlileri bütçeden yapılacak gider ile ilgili mal veya hizmetin satın alındığına veya işin gerçekleştiğine ilişkin tespit sürecinde görev almaktadır (Bozkurt, 2009:38).

2.1.4.2.4. Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi

Mali hizmetler birim yöneticisi strateji geliştirme başkanlıklarında başkan, SGDB’de daire başkanı, strateji geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerde müdürdür. Diğer kamu idarelerinde idarenin mali işlerini yürüten yönetici mali hizmetler birimi yöneticisi olarak görev yapmaktadır (BÜMKO, 2017a:12).

Mali hizmetler birimi yöneticisi, yönetimin iç kontrol ile ilgili görevlerinin etkinliğini ve verimliliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmakta ve ön mali kontrole ilişkin çalışmaların yürütülmesini sağlamaktadır. Mali hizmetler birim yöneticisi idarenin çalışmalarının öncelikle KMYKK ve ilgili yönetmeliklere göre yürütülmesi, kaynakların ekonomik etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak olan iç kontrol sisteminin izlenmesi ve iç kontrole ilişkin önerilerin üst yöneticiye raporlanmasından sorumludur (BÜMKO, 2017a:12). Buradan hareketle mali hizmetler birim yöneticisinin iç denetici gibi iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili olarak üst yöneticiye sistemin iyileştirilmesi konularında önerilerde bulunduğu ifade edilebilir.

KMYKK mali hizmetler ile ilgili çok önemli değişiklikler yaparak mali hizmetlerin önemli bir kısmını idarelere devretmiştir. Bu değişiklik kamu yönetiminde hedeflenen işlevsellik, etkinlik ve verimliliği sağlayamayan Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıklarının, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Daire Başkanlıklarının ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının, Strateji ve Mali Hizmetler Daire Başkanlığı adı altında yeniden yapılandırması şeklinde olmuştur (İlhan, 2007:85).

KMYKK’nın 60. maddesinde genel bütçe kapsamına dahil olmayan idarelerde bu görevin mali hizmetler birimi tarafından yürütüleceği ifade edilerek çalışma usul ve esaslarının Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile bu görevlerin SGDB tarafından yerine getirileceğini ifade etmiştir (Resmi Gazete, 2016a).

2.1.4.2.5. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilisi muhasebe faaliyetlerine ilişkin işlemlerin yürütülmesinden ve birimin idaresinden sorumlu, KMYKK'ya göre atanmış sertifika sahibi kişidir (Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012:7). 5018 sayılı kanununun 62. maddesine göre; genel bütçeli idarelerde muhasebe yetkilisinin atanması Maliye Bakanlığı tarafından, özel bütçeli idarelerde dolayısıyla üniversitelerde üst yönetici (rektör) tarafından yapılmaktadır.

Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinde sorumlulukları ise 24. maddede düzenlenmiştir. Buna göre alacakların tahsil edilmesi edilen bu paraların muhafaza edilmesi, fazla tahsil edilen paraların ilgililere iade edilmesi ve diğer mali işlemlerle ilgili kayıtların belirlenen usuller çerçevesinde kayıtlarının yapılması bu kayıtların şeffaf ve erişilebilir bir şekilde tutulması, mali tabloların tarafsız bir şekilde düzenlenmesi ve bunların üst yönetici ve harcama yetkilisine raporlanması, defter kayıt ve belgelerin ilgili mevzuatta belirtilen sürelerle saklanması ve denetime hazır bir şekilde bulundurulması muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri arsında yer almaktadır.

Muhasebe kayıtlarının usulüne uygun yapılması mutemetler aracılığı ile tahsil edilen ve ödenen paralarda meydana gelen kayıplarından ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu sürecinde ödeme emri belgelerinin incelenmesi ve kontrolünden rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol edilmesi muhasebe yetkilisinin sorumlulukları arasında yer almaktadır.

2.1.4.2.6. İç Denetim Birimi Başkanı

KMYKK'nın 63. maddesinde iç denetim birimi başkanlıkları, kamu idarelerinin yapısı ve çalışan sayıları da göz önüne alınmak şartıyla İDKK'nda olumlu görüşü alınarak doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak kurulabileceği ifade edilmiştir.

İç denetim birimi başkanlığı başkan ve denetçilerden oluşmaktadır. İç denetim birimi başkanı, iç denetçiler arasından üst yönetici tarafından atanmakta veya görevlendirilmektedir. Yapılan bu işlem İDKK'ya bildirilir. İç denetim birimi başkanı iç denetim faaliyetlerinin yasalara yönetmeliklere, standartlara ve rehberlere uygun olarak tarafsız ve bağımsız bir şekilde yapılmasından sorumludur. İç denetim birimi başkanı iç denetçi ile üst yönetici arasında var olan ve çözümlenemeyen görüş ayrılıklarını İDKK'ya bildirmekle yükümlüdür (BÜMKO, 2017a:19).

2.1.4.2.7. İç Denetçi

İç denetçiler görevlerini yapmakta bağımsızdırlar (BÜMKO, 2017a:21). Bağımsızlık ve tarafsızlıklarını etkileyecek bir durum olduğunda bu durumu iç denetim başkanına bildirmelidirler (Koçdemir, 2006:300). İç denetçilere mevzuatta belirlenmiş olan görevlerinin dışında bir görev verilemez ve yaptırılamaz. Kendi istekleri dışında başka bir göreve atanamazlar (BÜMKO, 2017:14).

İç denetçinin görevleri KMYKK'nın 64. maddesinde sayılmıştır. Kanuna göre iç denetçiler; nesnel risk analizi yaparak idarelerin kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkin ekonomik ve verimli kullanımı hususunda incelemeler yapmak ve öneriler getirmek, idarelerin yaptığı harcamaların ve mali nitelikteki tasarruflarının idarenin hedeflerine kalkınma planına, stratejik plana ve performans programlarına uygun olup olmadığını denetlemek ve değerlendirmek, denetimin sonuçlarına göre yapılması gereken iyileştirmeler konusunda öneriler getirmek, soruşturma açılması gereken bir durum tespit edildiğinde idarenin en üst amirine bu durumu bildirmek iç deneticinin görevleri arasında yer almaktadır.

İç denetçi bu görevlerini İDKK ve uluslararası kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yapmaktadır. İç denetçinin nitelikleri ve atanması 5018 sayılı kanunun 65. maddesinde düzenlenmiştir. 65. maddeye göre denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde sayılanların haricinde ilgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş, kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış, mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip

İDKK tarafından gerekli görülen diğer şartları taşıyan kişiler olması gerektiği ifade edilmiştir. İç denetçilerin atanmasında ise bakanlıklarda ve bağlı idarelerde üst yöneticinin önerisi ile bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yönetici tarafından atanmaktadırlar. Buradan hareketle iç denetçilerin üniversitelerde üst yönetici olan rektörün tarafından atandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

İç denetçinin görevi, istifa, başka bir göreve atanma ya da seçilmesi yada meslekle bağdaşmayan davranışlarda bulunduğuyla ilgili bir rapor düzenlenmesi halinde İDKK tarafından sertifikasının iptal edilmesiyle sona erer (BÜMKO, 2017:21). İç denetçi kadrolarında her hangi bir nedenle boşluk olduğunda bu durum İDKK'ya 10 gün içinde bildirilir (İDKK, 2016b;1).

2.1.4.3. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Görev ve Sorumluluklar

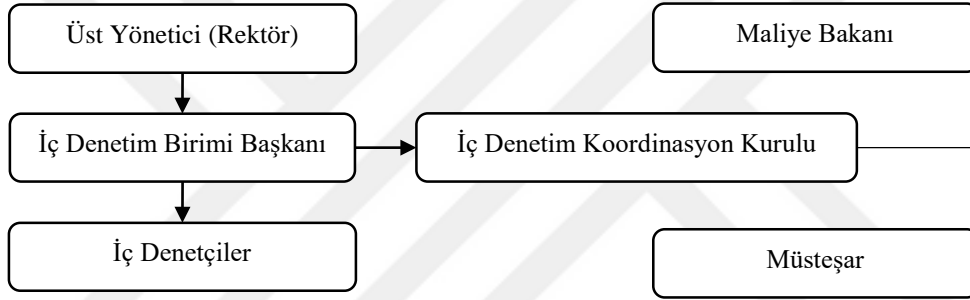
Üniversitelerde üst yönetici olan rektör iç kontrol sisteminin kurulmasından işleyişinden, sistemin takibinden ve gözetiminde sorumludur. Rektör sorumluluğundaki iç kontrole ilgili bu işleri, harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi, muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçiler vasıtası ile yapmaktadır (Acar ve Akçakanat, 2012:6).

2547 sayılı kanunda rektörün üniversitenin veya ileri teknoloji enstitüsünün tüzel kişiliğinin temsilcisi olduğu ifade edilmektedir (Tektüfekçi, 2011:94). Ayrıca 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 57. maddesinde ita amirinin (5018 Sayılı kanunda Harcama Yetkilisi ifadesi kullanılmıştır), üst kuruluşlarda başkan, üniversitelerde rektör olduğu bu yetkinin uygun görülen ölçüde gerektiğinde yardımcılara, dekanlara, enstitü ve yükseköğretim müdürlerine, üst kuruluşlara bağlı birim başkanlarına ve üniversite genel sekreterlerine devredilebileceği ifade edilmektedir.

Harcama yetkilileri hakkındaki genel tebliğe göre özel bütçeli idarelerde dolayısıyla üniversitelerde harcama yetkilileri genel sekreterliklerde genel sekreter, fakültelerde dekan, Yükseköğretimde, Meslek yükseköğretiminde ve Enstitülerde müdür, Daire Başkanlıklarında ise daire başkanıdır (Resmi Gazete, 2017).

099 sayılı Genel Yazıda²; merkez yönetim örgütünde yer almakta olan daire başkanlıkları, müdürlükler, danışmanlıklar, hukuk müşavirlikleri, uzmanlıklar, büro ve iç hizmet görevlerini yerine getiren birimlerin, harcama yetkisini birimlerin rektörün onayı ile harcamanın türlerine ve belirlenecek ödeme limitlerine göre kısmen veya tamamen genel sekreterde birleştirilebileceği ifade edilmektedir. Harcama yetkisinin birleştirildiği durumda rektörün verdiği onayın bir örneği mali hizmetler birimine, muhasebe yetkilisine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca üniversite ve ileri teknoloji enstitülerinin üst yöneticisi olan rektörler ve üst yönetici yardımcısı olan rektör yardımcılarında harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisinin verilmeyeceği ifade edilmiştir.

Şekil 2.4: Üniversitelerde İç Denetim Biriminin Organizasyon İçindeki Yeri



Kaynak: SAÜ (2016); <http://www.icdenetim.sakarya.edu.tr/index.php?pid=genel>, (Erişim Tarihi: 01.04 .2016).

Şekil 2.4’de iç denetim biriminin üniversitelerin organizasyonu içindeki yeri gösterilmektedir. İç denetçiler ve iç denetim birimi başkanı rektöre bağlıdır. İDKK idari anlamda Maliye Bakanlığı’na bağlıdır.

2.2. Kurumsal Yönetim

Mali istikrar, yatırımlar ve ekonomik büyümeye yaptığı katkılardan dolayı dünyada kabul gören kurumsal yönetim kavramı ile Türkiye ilk olarak 2002 yılında TÜSİAD’ın yaptığı bir çalışma ile tanışmıştır. OECD’nin kabul ettiği prensiplere dayanan bu rapordan sonra kurumsal yönetim kavramı SPK ile ilk defa mevzuata girmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı kanun ile birlikte kurumsal yönetimin temel ilkeleri kamu yönetiminin de temel aldığı ilkeler olmuştur (Topçu, 2013:6).

² 03 Ocak 2006 tarihli Üniversite ve Yüksek Teknoloji Enstitülerinde Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Yazı

2.2.1. Kurumsal Yönetim Tanımı

Günümüz modern iç denetim faaliyetlerinin kapsamında yer alan en temel unsurlarından biri olan kurumsal yönetim, iç denetim faaliyetlerine de önemli bir değer katmaktadır. Kurumsal yönetimin dünyada yapılmış çok sayıda tanımı vardır. En çok kabul gören tanımı ise OECD'nin yaptığı tanımdır. OECD'ye göre kurumsal yönetim; bir şirketin üst düzey yöneticileri, yönetim kurulu ve paydaşları arasındaki ilişkiler setidir. Kurumsal yönetim aynı zamanda işletmenin hedeflerinin belirlendiği ve bu hedeflere ulaşma seviyesinin değerlendirilebilmesi için gerekli araçların tanımlandığı bir yapıyı ifade etmektedir (Özbek, 2012:162).

IIA'nın yaptığı kurumsal yönetim tanımına göre; üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması ve ilgililere iletilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir (IIA, 2017b:17).

Kurumsal yönetimin farklı tanımları olmasına rağmen bu tanımlarda ortak noktalar bulunmaktadır. Bu ortak noktalar; kurumun faaliyetlerinin belirlenmesi, pay sahipleri, yönetim kurulu ve yöneticiler arasındaki ilişkilerin, karşılıklı hak ve sorumlulukların açıkça belirtilmesi, bu amaçlara ulaşabilmek adına kurum faaliyetlerinin idare ve kontrolü için politikalar geliştirilmesi, süreçlerin ve yapının oluşturulması ve bunların yönetim kurulu tarafından izlenmesi şeklinde ifade edilmektedir. Ek olarak etik kurallar, bağlılık paydaşların çıkarlarının etik kurallara uygun olarak gözetilmesi de kurumsal yönetim tanımlamalarının ortak özellikleri arasında yer almaktadır (Özbek, 2012:163).

2.2.2. Kurumsal Yönetimin Amacı

Kurumsal yönetim uygulamasının birden fazla amacı ve sebebi vardır. Bu amaçlar; yatırımcıların haklarının korunması, pay sahiplerine eşit ve adil davranılması, şirketle doğrudan ilişki içerisindeki çıkar sahiplerinin haklarının korunması, şirketin faaliyet ve mali durumu ile ilgili kamunun bilgilendirilmesi ve şeffaflık, yönetim kurulunun sorumluluklarının netleştirilmesi, yönetimin bütün paydaşlara hesap verebilmesi, vekil maliyetinin azaltılması, şirket kazancının pay sahiplerine hakları oranında verilmesi, büyük pay sahiplerinin azınlık paylarına el koyma riskinin engellenmesi, risk alan sermaye sahibi ile profesyonel yöneticinin

menfaat çatışmasının prosedüre bağlanarak kontrol edilmeye çalışılması sayılabilir (Canaktan, 2017).

OECD'ye göre kurumsal yönetimin amacı büyümeyi güçlü bir hale getirmek ve daha kapsayıcı olan toplumları desteklemektir. Bunun için işletmelerin uzun vadeli yatırımlarını, mali istikrarını ve etik davranışlarını geliştirmek için güven, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin benimsenmesine yardımcı olmaktadır (OECD, 2015:9).

2.2.3. Kurumsal Yönetimin Faydaları

Mali yapının güçlenmesiyle birlikte sermaye ve borçlanma maliyetlerinin azalması, yeni kaynakların teminin kolaylaşması, faaliyetlerin yasa ve mevzuata uygun yapılmasıyla birlikte firmanın piyasa değerinin yükselmesi ve bununla birlikte itibarının artması sonucunda rekabet üstünlüğü sağlanması, şirket yönetiminin daha şeffaf ve hesap verebilir olmasıyla yolsuzlukların azalması, keyfi yönetim uygulamalarının ortadan kalkması, finansal krizlerin etkisinin çabuk atlatılması gibi eylemler kurumsal yönetim uygulamalarının bu uygulamanın gereklerini yerine getiren kuruma sağladığı faydalardır (Özbek, 2012:164; Günbey, 2008:21).

2.2.4. Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri

Dünyada kurumsal yönetim ilkeleri birçok çalışmaya konu olmaktadır. Fakat bu çalışmalar her ülkenin şartları ve gelişmişlik seviyelerine göre değişmektedir (Karamustafa vd., 2009:102). AB'nin kurumsal yönetim fonunun yayınladığı taslak metinde kurumsal yönetimin dört ana ilkesi olarak eşitlik, açıklık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerini saymaktadır (Sönmez ve Toksoy, 2011:64).

OECD'nin kurumsal yönetim ilkeleri uluslararası alanda en çok kabul gören, bölgesel veya ulusal bazda yapılan kurumsal yönetim ilkeleri konusunda en çok referans alınan ilkelere (Özbek, 2012:198). OECD'nin 2015 yılında Antalya'daki liderler zirvesinde onaylanan G20/OECD kurumsal yönetim ilkeleri şunlardır (OECD, 2015).

- Etkin kurumsal yönetim çerçevesi için temel oluşturulması
- Pay sahiplerinin hakları ve eşit muamele görmeleri
- Paydaşlar
- Kurumsal yönetimde çıkar sahiplerinin rolü
- Kamuya açıklama ve şeffaflık
- Yönetim kurulunun sorumlulukları

2.3. Kurumsal Risk Yönetimi

Bu başlık altında riskin tanımı ve türleri, kurumsal risk yönetimi kavramı COSO' nun kurumsal risk yönetim modeli ve 5018 sayılı kanunda kurumsal risk yönetimi konularına yer verilmiştir.

2.3.1. Risk Kavramı

Risk kavramı ile ilgili genel kabul gören ortak bir tanım bulunmamaktadır. Riskin tanımı kişiye göre değişebilmektedir. Risk kelimesi spor, teknoloji, sağlık, iş dünyası gibi birbirinden farklı alanlarda farklı konuları ifade edebilmektedir (Özbek, 2012:236).

Frank Night 1921 yılında yazdığı “Risk, Belirsizlik ve Getiri” isimli kitabında risk ve belirsizlik arasındaki farkın ölçülüp ölçülememesine bağlı olarak belirlenebileceğini ifade etmiştir. Buna göre risk ölçülebilir ise risk olarak anlaşılmalı, ölçülemez ise yani sayısal olarak ifade edilemez ise belirsizlik olarak anlaşılmalıdır (Özbek, 2012:236). Holton (2004:22) ise risk kavramını bir varsayımla açıklamıştır. Varsayıma göre bir adam uçaktan paraşütsüz atarsa kesin olarak öleceğinden risk söz konusu değildir. Riskin söz konusu olabilmesi için bir belirsizliğin var olması ve bu belirsizliğin bir zarara yol açma ihtimalinin olması gerekmektedir.

Risk, gelecekte yaşanma ihtimali olan ve belirlenen hedeflere ulaşılmasına engel olabilecek durumlar veya hedeflerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırabilecek fırsatlar olarak tanımlanmaktadır. Burada tanım risk ile ilgili iki temel bileşen içermektedir. Bunlar gelecekte olma ihtimali ile fırsat veya tehdittir. Mevcut

durumda tanımlanan veya tanımlanamayan sorunlar olabilir. Ancak bu sorunlar şu anda mevcut olan sorunlar olduğu için risk olarak değerlendirilmez. Risk şu anda değil gelecekte olma ihtimali olan durumları ifade eder (Derici vd., 2007:152). Avrupa Risk Dernekleri Federasyonu (Federation of European Risk Management Associations-FERMA)'na göre; risk bir olayın olasılık ve sonuçlarının birleşimidir (FERMA, 2003:3). IIA'nın yaptığı tanımda risk; "Kurumun amaçlarına ulaşılması üzerinde etkisi olabilecek bir olayın meydana gelme olasılığıdır. Riskin söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanacağı ifade edilmektedir (IIA, 2017b).

2.3.2. Risk Türleri

Bir kurumun karşılaşılabileceği riskler kurumun örgüt yapısına ve içinde bulunduğu sektöre göre çok farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Riskleri sınıflandırmanın bir çok yöntemi olmakla birlikte en çok kabul edilen risk türleri dört başlık altında toplamaktadır. Bu riskler; mali riskler, faaliyet riskleri, stratejik riskler ve dış çevre riskleridir (Günbey, 2008:27).

2.3.2.1. Mali Riskler

Mali risk, bir kurumun sermaye yapısından dolayı ortaya çıkan risktir. Kurum tarafından kontrol edilebilmekte ve portföy yönetimiyle ortadan kaldırılabilmektedir (Ercan ve Ban, 2005:180). Kuruma banka kredileri ve tahviller gibi faiz yükü getiren borçların ödenmeme olasılığı mali risktir (Poyraz, 2013:483).

2.3.2.2. Faaliyet Riskleri

Faaliyet riski, bir işletmenin belirlediği fiyattan mal veya hizmet satamaması ve gelir elde edememesi, maliyetlerin yüksek olması, ayrıca çalışanların ihmalkârlıkları sonucunda ortaya çıkan zararlardır (Başar ve Coşkun, 2006:217). Bir işletme faaliyette bulunduğu sektörde doğabilecek değişikliklerden etkilenir. İşletme faaliyet göstereceği sektörü tespit ederken faaliyet riskini de kabullenir. Örneğin ilaç veya turizm sektörü arasında yatırım kararı alan işletme o sektörde gelecekte doğabilecek riskleri de kabullenmiş olmaktadır (Ercan ve Ban, 2005:180).

2.3.2.3. Stratejik Riskler

Stratejik riskler, bir kurumun gerçekleştirmek istediği kısa, orta ve uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirememesi ihtimalidir. Bu riskler yapısal risk olarak da sınıflandırılabilir (Akçay, 2011:27). Bir kurumun verdiği yanlış kararlar, doğru verilen ancak yanlış uygulanan kararlar ya da sektördeki değişiklere yetersiz tepki verilmesi sonucunda gelirler ya da özkaynaklar üzerindeki olumsuz etkiler bu risk grubunda yer alır (Yüzbaşıoğlu, 2013:6).

2.3.2.4. Dış Çevre Riskleri

Dış çevre riskleri kurumun faaliyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkan ekonomik, politik değişiklikler, yasal düzenlemeler, rakiplerden ve sektörel değişikliklerden kaynaklanabilmektedir. Bu riskler kurumdaki bağımsız ancak kurumun tercihlerinden dolayı kurumu etkileyen risklerdir (Günbey, 2008: 28-29).

2.3.3. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramı

Risk kavramı ve risk yönetiminin biçimsel bir hale gelmesi birkaç yüzyıllık bir dönem kapsamaktadır. 18. yüzyıldan itibaren sigortacılık sektöründe uygulama sahası bulan ve gelişmeye başlayan risk yönetimi, 20. yüzyıldan itibaren daha çok bankacılık ve finans sektöründe risklerin yönetilmesi amacıyla geliştirilen sayısal ve matematiksel yöntemler sayesinde daha fazla uygulama alanı bulmuştur (Özbek, 2012:240).

Risk kavramının sadece finansal riskleri içermediği firmanın faaliyetlerine olumsuz etki yapabilecek finansal, operasyonel, yasal, çevresel ve teknolojik risklerin birlikte değerlendirilmesi gerektiğine yönelik çalışmalar II. Dünya savaşından sonraki dönemde başlamaktadır. II. Dünya savaşından sonra yaşanan süreçte dünya çapında firmaların operasyonlarının daha karmaşık hale gelmesi, faaliyetlerde teknoloji kullanımının artması, sermayenin serbest dolaşımı, ulusal ve uluslararası alanda rekabetin artması ile firmaların maruz kalabileceği risklerin çoğalmış ve karmaşıklaşmış olması, bu gelişmelere sebep olmuştur. Yaşanan bu gelişmelerin kurumsal yönetim çabalarının üzerinde etkisi büyük olmuştur (Özbek, 2012:240).

Kurumsal risk yönetimi, kurumun hedeflerine ulaşmasına olumlu etki edebilecek fırsatların veya olumsuz etkisi olabilecek tehditlerin belirlenip değerlendirildiği, fırsat veya tehditler gerçekleştiğinde ne şekilde hareket edileceğinin belirlendiği, kurumun bütün kademelerinde uygulanan planlı, tutarlı ve devamlı bir süreçtir (Bozkurt, 2010:19). Risk yönetimi giderek artan oranda riskin olumlu ve olumsuz yönleri ile ilgilenmektedir. FERME (2013:3) risk yönetim standardında riski fırsatlar ve tehditler olarak tanımlamaktadır.

Kurumsal risk yönetimi bir yönetim aracı olarak kurumun hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlamaktadır. Bu bağlamda kurum çalışmaları, stratejik plan ve performans programları ile birlikte yapılmalıdır. Öncelikle stratejik planda yer alan hedefler ve bu hedefleri gerçekleştirmek için yapılacaklar ile riskler arasında bir denge kurulmalı, risk iştahı temelinde hedefler belirlenmelidir (Türedi, vd., 2015:9).

COSO'nun 2012 yılında yayınladığı kurumsal risk yönetimiyle ilgili yazısı firmaların risk ve fırsat dengesini daha iyi belirleyebilmek için risk iştahı ile risk toleransını belirlemeleri ve aralarında ilişki kurmaları gerektiği ifade edilmiştir (Wendell, 2012:4). Geleneksel risk yönetimi ve kurumsal risk yönetimi arasındaki farklılıklar Tablo 2.4'de ele alınmaktadır. Geleneksel risk yönetimi riskleri kuruma tehdit olarak görmekte kurumun varlıklarını sigortalayarak veya riskleri sözleşme yaparak başkalarına aktarmaktadır (Gallagher, 2009:9). Kurumsal risk yönetimi ile geleneksel risk yönetimi arasındaki farklılık kurumsal risk yönetiminde riskin merkezileştirilmesidir. Kurumsal risk yönetimi riskleri sadece kendileri izleyen yöneticiler yerine kurumun üst yönetiminin bütün risk portföyünü izlediği ve riskin kurum genelinde yaptığı etkiyi dikkate alan bir anlayış getirmiştir (Hall, 2007:2).

Tablo 2.4 incelendiğinde geleneksel risk yönetiminde risklerin birbirileri ile ilişkilendirilmeden değerlendirildiği risklerin tanımlanıp değerlendirildiği görülmektedir. Geleneksel risk yönetiminde riskler önem derecelerine göre sıralanmamaktadır. Riskin azaltılması söz konusu değildir. Riskten sorumlu olan yönetici bulunmamaktadır. Risk konusu yönetici veya personel tarafından benimsenmemektedir. Kurumsal risk yönetiminde ise risk kurumun stratejik hedeflerine göre belirlenmektedir. Risk portföyü oluşturulur

Tablo 2.4: Geleneksel Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetimi Arasındaki Temel Farklılıklar

Geleneksel Risk Yönetimi	Kurumsal Risk Yönetimi
Riskler birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir.	Risk kurumun stratejisi bağlamında değerlendirilir.
Riskler tanımlanır ve değerlendirilir.	Risk portföyü geliştirilir.
Riskler önem derecelerine göre sıralanamazlar. Risklerin tamamına odaklanır.	Riskler önem derecesine göre sıralanarak kritik seviyede risklere odaklanır.
Riskin azaltılması söz konusudur.	Riskin optimizasyonu söz konusudur.
Risk limitleri vardır	Risk stratejileri vardır.
Riskten sorumlu olanlar yoktur.	Riskten sorumlu olanlar belirlenir
Risk rasgele belirlenir.	Riskler derecelendirilir ve izlenir.
“Risk benim sorumluluğum değil” anlayışı vardır.	“Risk herkesin sorumluluğudur” anlayışı vardır

Kaynak: Hall, John, (2007); “Internal Auditing and ERM:Fitting in and Adding Value,”. (Erişim Tarihi: 10.10.2017).

Riskler derecelerine göre sınıflandırılarak yüksek derecede olan risklere odaklanılmaktadır. Riskin azaltılması amaçlanmaktadır. Riskten sorumlu olanlar belirlenir. Riskler sürekli izlenir. Riskten herkes sorumlu tutulmaktadır (Tablo 2.4).

2.3.4. COSO'nun Kurumsal Risk Yönetim Modeli

Günümüzde kurumsal risk yönetimi uygulamaların çoğunluğu COSO'nun kurumsal risk yönetim modelini esas almaktadır (Özbek, 2012:262). KMYKK'da yer alan ön mali kontrol, iç kontrol, iç ve dış denetim konularında COSO modeli temel alınmaktadır (Kızılboga, 2013:89).

COSO, kurumsal risk yönetimini bir kurumun yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri ve diğer çalışanlar tarafından etkilenen strateji geliştirme aşamasında ve kurumun tamamında uygulanan, kurumu etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek ve yönetmek için tasarlanan ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine yönelik makul bir güvence tesis etmek için risklerin belirlenen risk iştahı içinde yönetilmesini sağlamak şeklinde tanımlamaktadır.

COSO Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management-ERM) aşağıdaki konuları içermektedir (COSO ERM Executive Summary, 2004:3):

- Risk iştahı ve stratejisinin dengelenmesi: Yönetim alternatif stratejilerin değerlendirilmesinde, strateji ile ilgili hedeflerin belirlenmesi ve riskin yönetilmesi konusunda mekanizmaları belirlerken risk iştahını dikkate alır.

- Risk yönetimi kararlarının geliştirilmesi: Kurumsal risk yönetiminin konusunu oluşturan riskin tanımlaması, risklerden kaçınma, riskin azaltılması, riskin paylaşılması veya kabul edilmesi gibi konular arasında tercih yapabilme imkanı vermektedir.
- Operasyonel sürprizleri ve kayıpları azaltmak: Potansiyel olayların belirlenmesi ve bunlara karşılık verilmesi, kurumun beklenmeyen olaylardan kaynaklı gider veya kayıplarının azaltılması konularında kuruma yardımcı olur.
- Çoklu ve kurum çapında olan risklerin tanımlanması ve yönetilmesi: Her kurum farklı bölümlerine etki eden çok fazla riskle yüz yüzedir. Kurumsal risk yönetimi birbirleriyle ilişkili bu risklerin etkilerinin etkin bir şekilde ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.
- Fırsatların değerlendirilmesi: Yönetim bir dizi potansiyel olayı göz önüne alarak fırsatları tanımlayıp proaktif bir şekilde değerlendirebilir.
- Sermayenin etkin kullanılması: Yönetimin riskler konusunda önemli bilgilere sahip olması, yönetimin sermayeyi etkin bir şekilde yönetmesi ve kullanmasına olanak sağlar.

Kurumsal risk yönetimi ile ilgili sayılan bu beceriler yönetimin, kurumun performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasına yardımcı olup kaynakların gereksiz alanlara kullanılmasını engeller. Kurumsal risk yönetimi iyi bir raporlama sistemi kurulmasını, mevzuata göre faaliyette bulunulmasını ve firmanın itibar kaybına uğramasını ve diğer olumsuz sonuçlar ile karşılaşmasını engellemeye yardım eder. Özetle ERM firmaların ulaşmak istedikleri noktaya giderken yol kazasına uğramalarını engellemelerine yardımcı olur (COSO, 2004:3).

COSO'nun 2004 yılında yayınladığı Kurumsal Risk Bütünleşik Çerçeve ve Uygulama Rehberi ve Kurumsal Risk Bütünleşik Çerçeve ve Uygulama Özeti kurumsal risk yönetiminin anlaşılabilmesinde birincil kaynaklardır (Kızılböğe, 2013: 88). Bu kaynaklar ile COSO küpü risk yönetimini uygulayanlar tarafından bilinmekte ve kurumsal risk yönetimi uygulamalarında taslak olarak kullanılmaktadır (IRM, 2010:3).

COSO İç Kontrol Modeli ve COSO Kurumsal Risk Modelinin bileşenleri birbirlerini desteklemektedir. Bu özellikler bağlamında etkin bir iç kontrol sistemine sahip kurumlarda kurumsal risk yönetim modelinin kuruma entegrasyonu daha kolay olacaktır (Kızılboğa, 2013:237).

COSO modelinin risk değerlendirme bileşeninin geliştirilmesiyle oluşturulan ve 2004 yılında yayınlanan COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi ile COSO'nun Bütünleşik Çerçevesi Tablo 2.5'de yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi COSO ERM COSO'nun risk değerlendirmesinin yapıldığı bölümü hedeflerin belirlenmesi, olayların tanımlanması risklerin değerlendirilmesi ve risklerin yönetilmesi başlıklarına ayırarak daha detaylı hale getirmiştir.

Tablo 2.5: COSO İç Kontrol ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenlerinin Karşılaştırılması

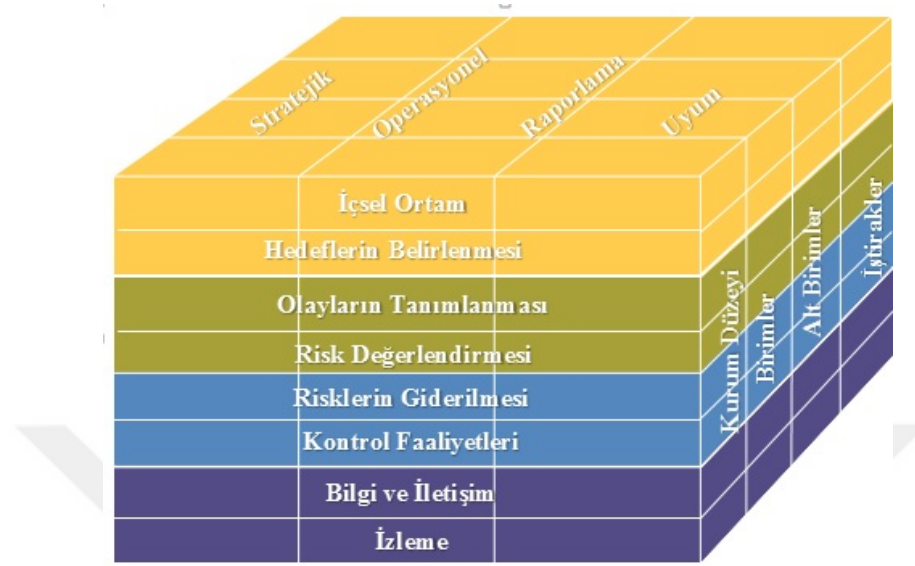
COSO	COSO ERM
İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve	Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi
Kontrol ortamı	İçsel Ortam
Risk Değerlendirmesi	Hedeflerin Belirlenmesi
	Olayların Tanımlanması
	Risklerin Değerlendirilmesi
	Risklerin Yönetilmesi
Kontrol Faaliyetleri (Politika ve Prosedürler)	Kontrol Faaliyetleri
İletişim	Bilgi ve İletişim
İzleme	İzleme

Kaynak: Stephan, J., Gauthier, (2005); "From Internal Control to Enterprise Risk Management," Cilt 21, Sayı 2, s.56-58.

COSO ERM COSO iç kontrol modeli gibi üç boyutlu bir küp ile açıklanmaktadır (Özbek, 2012:264). Genel olarak risk yönetim modelinin özetlendiği bu kübe COSO küpü denilmektedir (Lindler ve Wendt, 2013:8). Kurumsal risk yönetimi çerçevesinde bir işletmenin hedefleri stratejik, operasyonel, raporlama ve uygunluk olarak dört kategoriye ayrılmıştır (Rompho, 2015:129). Bunlar küpün üst ayrıtında yer alan kurumun stratejik, operasyonel, raporlama ve mevzuata uygunluk hedefleridir. Yan ayrıtında organizasyonun yapısı yer almaktadır. Bütün birimler ERM temelinde izlenmelidir. Ön ayrıtında ERM'nin bileşenleri yer almaktadır. ERM birbiriyle ilişkili sekiz bileşenden oluşmaktadır. COSO'nun ERM'sinde küpün üç boyutu birbirleriyle bağlantılıdır. Firmanın stratejik operasyonel, raporlama ya da mevzuata uyum hedefleri kurum genelinde

olabileceği gibi yan ayrıtında ifade edilen alt birimler özelinde de olabilecektir (Özbek, 2012:264-265).

Şekil 2.1: COSO ERM Kurumsal Risk Modeli Bütünleşik Çerçeve



Kaynak: Sobel, J., Paul, (2006); "Building on Section 404," *Institute of Internal The Auditors* Cilt 63, Sayı 2, s.38-44. Kaynakçada var.

Şekil 2.6'daki küp bir bütün olarak değerlendirileceği gibi bileşenlerine ayrılarak da değerlendirilebilir. Yani her bir alt birime etki eden bir hedefin ERM basamaklarından bir tanesindeki durumunu değerlendirme imkânı vermektedir. Örneğin küpün ön yüzünde yer alan hedeflerin belirlenmesini gösteren parça kurumun genelinde operasyonel hedefler hakkında bilgi vermekteyken yan ayrıtında yer alan birimleri gösteren parça ise herhangi bir birimde mevzuata uygunluk, raporlama, operasyon ve stratejik hedefler konusunda ortaya çıkabilecek riskler hakkında bilgi vermektedir. Alt birimleri gösteren parça ise bir alt birimde mevzuata uygunluk ile ilgili kontrol faaliyetleri hakkında bilgi vermektedir (Özbek, 2012:265-266).

Kurumsal risk yönetimi sekiz adımdan oluşmaktadır. Kurumsal risk yönetiminin başarılı olabilmesi için bileşenlerin tamamının planlanması doğru yapılmalı ve uygulanmalıdır. Uygulama aşaması firmanın faaliyette bulunduğu alana ve büyüklüğüne göre farklılık gösterecektir. Büyük ölçekli bir firmada formel küçük ölçekli bir firmada ise daha az formel olabilecektir. Burada önemli olan bu sekiz adımın başarıyla uygulanmasıdır. Başarılı olabilmesi için bu adımlar sırasıyla izlenmeli ve etkin çalışması sağlanmalıdır (Özbek, 2012:267).

Bu adımlar şunlardır (COSO ERM, 2004:5): içsel ortam, hedeflerin belirlenmesi, olayların tanımlanması, risk değerlendirilmesi, risklerin giderilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir.

2.3.4.1. İçsel Ortam

İçsel ortam örgütün tavrını oluşturmakta çalışanların risk yönetimi, risk iştahı, etik ve ahlaki değerlerine ve kurumun faaliyet ortamının nasıl anlaşılması gerektiğine dair bir çerçeve çizmektedir. İçsel ortam çalışanların riski algılama biçimini etkiler bir kurumun genel havasını yansıtır ve diğer bütün bileşenleri için bir disiplin ve yapı sağlayarak temel oluşturur. İçsel ortam faktörleri bir kurumun risk felsefesini, risk iştahını, yönetim kurulu tarafından yapılan gözetimin ve etiksel bütünlüğün seviyesini ve etik değerlerini, çalışanların liyakat derecesini, yöneticilerin yetki ve sorumluluk dağılımını ve bunları düzenleme ve geliştirme usullerini içermektedir (COSO ERM, 2004:5,27).

2.3.4.2. Hedeflerin Belirlenmesi

Öncelikle hedefler sonra bu hedeflerin gerçekleşmesine etki edebilecek olaylar tanımlanmalıdır. ERM, yönetimin risk iştahı ve misyonuna uygun olan hedeflerin belirlenmesine yönelik bir sürecin gerçekleştirilmesini sağlar. COSO ERM kurum hedeflerini stratejik hedefler seviyesinde belirler. COSO ERM operasyonel, raporlama ve mevzuata uyum hedeflerinin temelidir. Her kurum içsel ve dışsal nedenlerden kaynaklanan muhtelif risklerle karşılaştırır. Riskin tanımlanması, değerlendirilmesi ve risklerin giderilmesi süreçlerinin etkin olabilmesinin temel koşulu kurum hedeflerinin belirlenmesidir. Kurum hedefleri risk toleransını etkileyen risk iştahına uyumlu olmalıdır (COSO ERM, 2004:35).

2.3.4.3. Olayların Tanımlanması

Kurumun hedeflerine etki edebilecek kurum içinden veya kurum dışından gelebilecek riskler ve fırsatlar tanımlanmalıdır. Fırsatlar yönetimin strateji ve hedefleri belirleme sürecine katılmalıdır. Yönetim, gerçekleşme olasılığı olan ve kurumu etkileyebilecek olumlu veya olumsuz olayları tanımlar. Bu olayların fırsat içerip içermediğini veya kurumun stratejilerini başarıyla hayata geçirmesi ve hedeflerini gerçekleştirmesini olumsuz etkileme ihtimalinin olup olmadığını

belirlerler. Olumsuz etkiye sahip olaylar yönetim değerlemesini ve önlem alınmasını gerektiren riskleri temsil ederler. Olumlu etkiye sahip olaylar ise fırsatları temsil ederler ve yönetim bu fırsatları stratejik hedeflerin oluşturulmasında kullanır. Olayların tanımlanmasında yönetim risk içerebilecek veya fırsatlar sunabilecek içsel ve dışsal faktörleri tüm kurumu kapsayacak şekilde değerlendirir (COSO ERM, 2004:5-41).

2.3.4.4. Risk Değerlendirme

Risklerin ne şekilde yönetileceğine ilişkin olarak riskin gerçekleşme olasılığı ve yapacağı etki dikkate alınarak incelenir. Riskler doğal ve artık risk olarak değerlendirilir. Risk değerlemesi, bir kuruma hedeflerine ilerlerken bu hedeflere ulaşmasında engel olabilecek hangi olayların ne ölçüde etkili olacağını göz önünde bulundurmaları konusunda yardımcı olur. Yönetim olayları gerçekleşme olasılığı ve etkilerini göz önünde bulundurarak değerlendirir ve normalde sayısal ve sayısal olmayan değerlendirme yöntemlerinin bir bileşenini kullanır. Gerçekleşme ihtimali olan bu olayların olumlu ve olumsuz yanları her bir risk bazında veya kategori veya risk sınıfı bazında ve tüm kurum çapında değerlendirilmelidir. Riskler doğal, içsel ve kalıntı riskleri temel alınarak değerlendirilir (COSO ERM, 2004:5-49).

2.3.4.4.1. Doğal Risk ve Artık Risk

Doğal risk, sürecin yapısından kaynaklanan ve riskin engellenmesi için hiç bir kontrol faaliyetinin oluşturulmadığı durumlarda ortaya çıkan zarardır. Artık risk ise söz konusu riske karşı önlemler alınmasına rağmen riskin gerçekleşme olasılığıdır. Örneğin belirlenen bir tarihte özel bir siparişin teslim edilememesi doğal risktir. Enerji kesintisi çalışan sayısında bir azalma ve teslimat için çeşitli önlemler alındığını varsayarsak yedek güç kaynağı kullanılması diğer üretim yerlerinden işçilerin bu iş için getirilmeleri sevkiyat için alternatif bir lojistik firmasının ayarlanmış olması doğal riski azaltmak için alınan tedbirlerdir. Alınan bu tedbirlere rağmen sevkiyatın zamanında yapılamaması ise artık risk olarak tanımlanır (Özbek, 2012:347-348).

2.3.4.4.2. Olasılık – Etki Analizi

Riskler, gerçekleşme olasılıkları ve gerçekleştiklerinde yaptıkları etkiye göre analiz edilirler. Bu sebeple risklerin önemlilik dereceleri etki ve olasılıkların bileşiminden meydana gelmelidir. Tek başına etki ve olasılık riskin önem derecesinin belirlenmesinde kullanılmamalıdır. Bu ilişki matematiksel olarak risk = etki x olasılık şeklinde gösterilebilir. Örneğin; riskin gerçekleşme olasılığı 4 yapacağı etki 5 ise; risk $4 \times 5 = 20$ olarak hesaplanır.

Bu analizde riskin gerçekleşme olasılığı ve etkisi belirlenmiş olan risk kriterleri ile değerlendirilir. Bu kriterler sınırlı sayıda olmalı fakat bu sayı risk değerlendirmesinin güvenilirliğini de sağlamalıdır. Risk değerlendirmede çeşitli kriterler bulunmaktadır. Bu kriterler³ risk değerlendirmesinin amacına, zamanına, katılımcıların yetkinliğine ve beklentilerine, uzman personele bağlıdır (Ekici, 2012:110).

2.3.4.5. Risklerin Giderilmesi

Yönetim, risk yönetim araçlarını (risklerden kaçınma, kabul etme, azaltma veya paylaşma) kurumun risk toleransı ve risk iştahına uygun olarak riske karşılık verir. Yönetim, riskleri değerlendirerek nasıl tepki vereceğini belirler. Risklerin giderilmesine yönelik dört yöntem bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (COSO, 2004:55):

- **Riskten Kaçınma;** risk içeren bir faaliyette bulunmayarak örneğin yeni bir coğrafi pazara girmeyerek, bir ürün grubundan çıkarak veya küçülerek riskten kaçınma gibi yöntemleri içermektedir.
- **Risklerin Azaltılması;** olası risklerin, etkilerinin veya her ikisinin azaltılmaya çalışılmasıdır.
- **Risklerin Paylaşılması;** olası risklerin ve etkilerinin aktarılacak veya paylaşarak bir kısmının dağıtılmasıdır. Ürünlerin sigortalanması, sermaye piyasası araçları ile riskin hedge (yatırım) edilmesi veya bir faaliyetin

³ Kriter kurumsal risk yönetiminin etkinliğini ölçmek için belirlenmiş standartları ifade etmektedir. Kurumsal risk yönetiminin doğasında var olan içsel kısıtlılıklar bağlamında değerlendirilen sekiz bileşen, kurumsal risk yönetiminin etkinliği dolayısıyla sınıflandırılan dört kategori için birer ölçüttür (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2008:7).

outsourcing (dış kaynak kullanımı) yolu ile sağlanması, yeni anlaşmalar ya da iş ortaklıkları ile yeni pazarlara açılarak riskin transfer edilmesi, firma için çok kritik seviyede olmayan süreçlerin daha etkin ve daha az riskli firmalara verilmesi risklerin paylaşılmasına örnek olarak gösterilebilir (COSO, 2004:55, Proviti Guide ERM, 2006:75).

- **Risklerin Kabul Edilmesi;** olası riskler ve etkileri için hiçbir önlemin alınmamasıdır. Kurum önlem almadan riski kabul ederek faaliyetlerine devam edecek veya kendi önlemlerini alacaktır (Guide to Enterprise Risk Management, 2006:75). Örneğin; bir kamu kurumu yangın riskini belirleyerek etkilerini değerlendirir. Bu duruma karşı alınacak alt yapı önlemlerinin maliyeti ile sigorta maliyetlerini karşılaştırır. Sigorta maliyeti alınacak alt yapı maliyetini aşıyorsa riski kabul eder (COSO, 2004:55,56).

2.3.4.6. Kontrol faaliyetleri

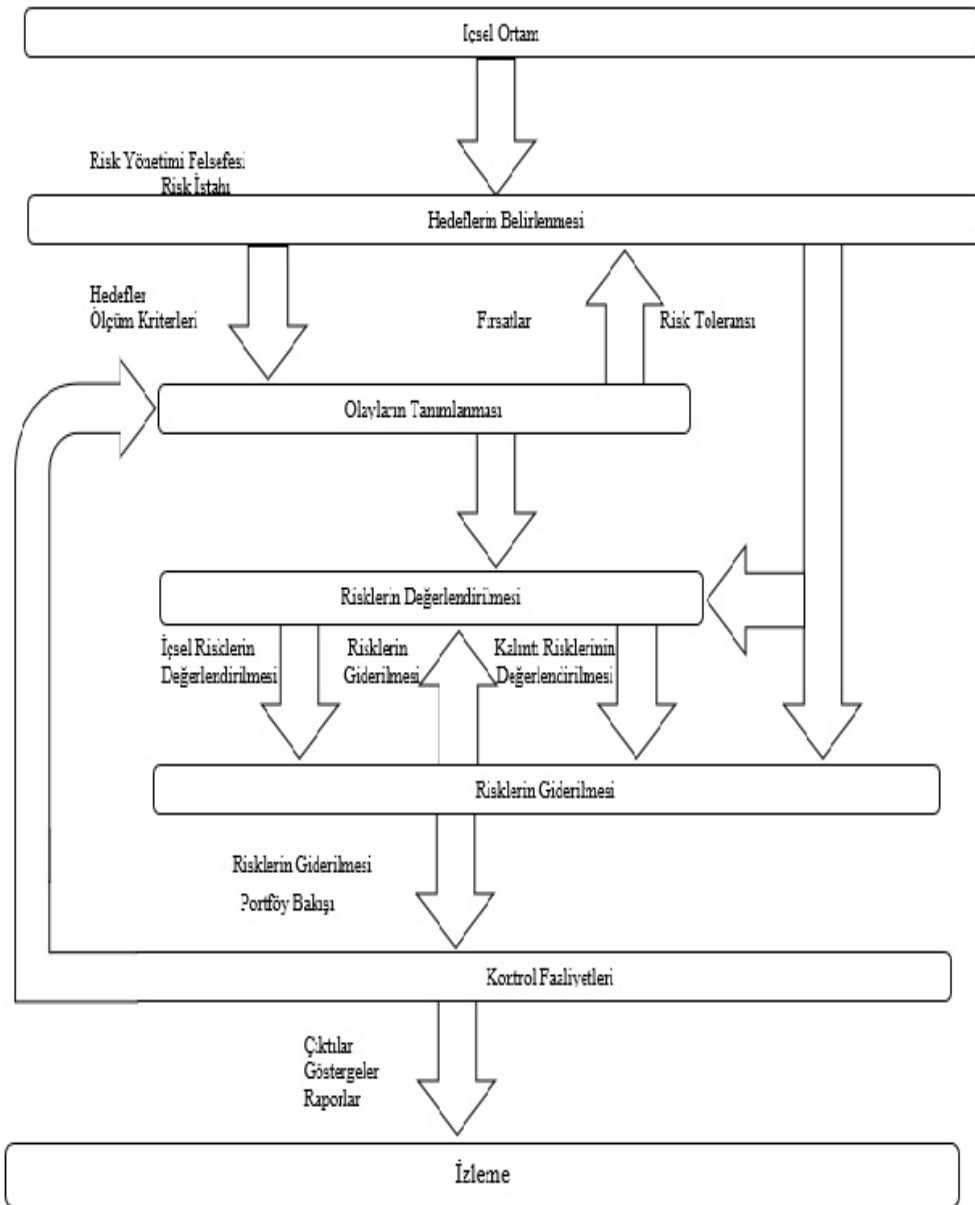
Şirket riske gerektiği şekilde etkili bir yanıt verebilmek için gereken politika ve prosedürleri hazırlamalı ve uygulamalıdır. Kontrol faaliyetleri, yönetim tarafından risklerin giderilmesine yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyeti kurumun tamamında yönetsel kademelerde ve bütün fonksiyonları kapsayacak şekilde gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri onaylama, yetkilendirme, mutabakat, operasyonel performansın ölçülmesi, aktiflerin korunması ve görevlerin ayrılığı ilkelerini içeren son derece geniş faaliyetler bütünüdür (COSO, 2004:61).

2.3.4.7. Bilgi ve İletişim

İşletme faaliyetlerini sürdürmek hedeflere ulaşabilmek için riskleri tanımlanmalı, değerlendirilmeli ve risklere karşı önlemler alınmalıdır. Bunun için her aşamada bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bilginin çalışanların almış oldukları sorumluluklarını yerine getirmeleri için tam zamanında ve istenilen şekilde tanımlanmalı, elde edilmeli ve iletilmelidir. Etkili iletişim bilginin aşağıdan yukarıya veya yukarıdan aşağıya doğru iletilmesi ile oluşur. İhtiyaç duyulan bilgi tanımlanmalı, elde edilerek kullanılmalı, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekil ve zaman çerçevesinde iletilmelidir. Bilişim teknolojileri gerek içsel kaynakları gerekse kurum dışındaki bilgi kaynaklarını

kullanarak risklerin yönetilmesi ve kurum hedeflerine ilişkin karar alınması için gerekli bilgiyi sağlarlar. Etkin iletişim aynı zamanda yukarıdan aşağıya aşağıdan yukarıya ve bütün kurum boyunca gerçekleşir. Bütün çalışanlar, kurumsal risk yönetimi sorumluluklarının yanı sıra kendi faaliyetlerinin diğer çalışanların faaliyetleriyle olan ilişkisini de anlamalıdır. Tüm çalışanların kurum açısından önem taşıyan bilginin nasıl iletileceğine dair bir sistemi olmalıdır. Bunlara ilave olarak müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici otoriteler ve diğer paydaşlar gibi kurum dışındaki taraflar ile de etkin bir iletişim kurulmalıdır. (COSO, 2004:5-67).

Şekil 2.6: Kurumsal Risk Yönetiminde Bilgi Akışı



Kaynak: Fernando, Padro (2013); "A conceptual framework on establishing a risk management framework within existing university assessment and evaluation practices," s.12.

Şekil 2.6’da oklar kurumsal risk yönetiminde bilginin nasıl iletildiğini göstermektedir. Şekilde bilginin çift yönlü olarak iletildiği görülmektedir. Bilgi akışı yönetimin riske bakışı ve risk iştahına göre şekillenir. Hedeflerin belirlenmesi konusunda ki bilgi risklerin değerlendirilmesi ve giderilmesinde kullanılmaktadır. Kontrol faaliyetleri uygulamalarında elde edilen çıktılar ve raporlar olayların tanımlanması ve sistemin izlenmesi için kullanılmaktadır.

2.3.4.8. İzleme

İzleme bir bütün halinde kurumsal risk yönetiminin izlenmesi gerektiğinde değişikliklerin yapılması işlemidir. İzleme yönetim tarafından devamlı surette yapılan bir faaliyet olabileceği gibi sadece risk yönetiminin izlenmesine yönelik veya her ikisini de içeren bir faaliyet de olabilir. COSO ERM modelinin sekizinci ve son bileşeni olan izlemeyi şu şekilde ifade edilmektedir: ERM sisteminin varlığı ve bileşenlerinin zaman içerisindeki çalışması izlenmelidir. İzleme faaliyetleri, ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle yapılır. İzleme yönetsel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında yapılır. Ayrı değerlendirmelerin kapsam ve sıklığı risklerin değerlendirilmesine ve sürekli gözetim uygulamalarının etkinliğine bağlıdır. ERM sisteminin işleyişine ilişkin yetersizlikler yukarıya doğru raporlanmalı, önemli eksiklikler ise üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır (COSO, 2004:5-75).

2.3.5. KMYK Kanunda Risk Yönetimi

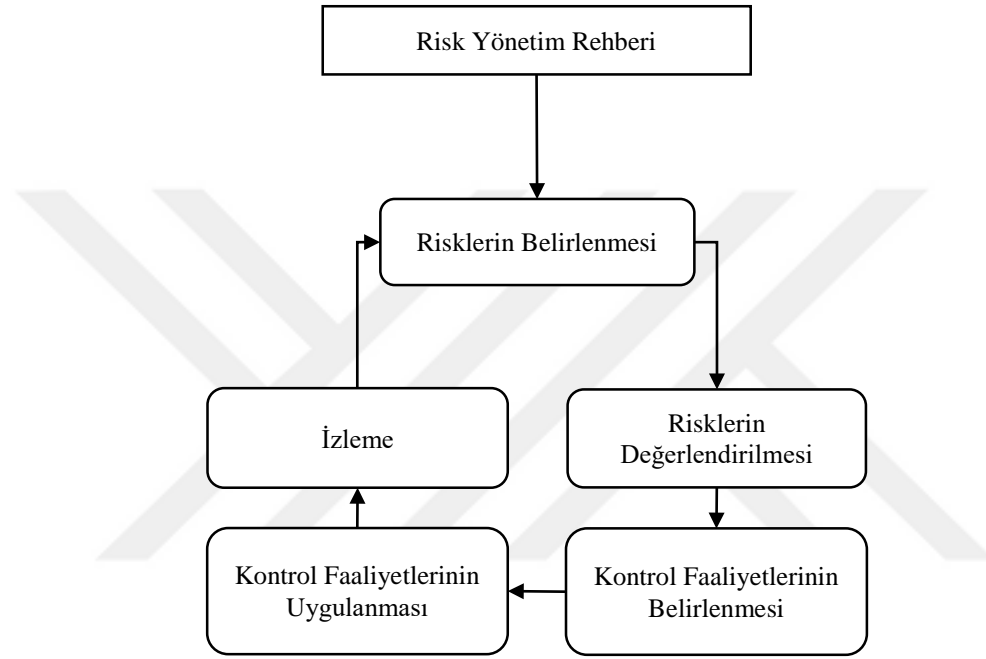
5018 Sayılı KMYKK’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte risk kavramı ve risklere karşı alınacak önlemler mali mevzuatımızla beraber bütün kamu yönetimine girmiş, hesap verebilirlik ilkesine uygun yapılan bir çok yasal düzenleme ile bu yaklaşım tarzı daha güçlendirilmiştir (Bozkurt, 2010:19).

Risk yönetimi, kamu iç denetim rehberinde “Risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim süreci” olarak tanımlanmaktadır (İDKK, 2013:8).

Risk yönetim süreci risklerin tanımlanarak analizinin yapılmasını, sınıflandırılmasını, kontrol edilmesini ve gözetimini kapsamaktadır. Bu bağlamda

kurumun amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmesine engel olacak faktörlerin kurum genelinde ve faaliyetler özelinde tespit edilerek değerlendirilmeli ve bu faktörlerin yok edilmesi için gereken önlemlerin planlanarak alınması gerekmektedir (ÇSBG, 2013:11). Dinamik bir süreç olan risk yönetimi mevcut risklerdeki değişimlerin yanında ortaya çıkabilecek yeni risklerin de sürekli izlenmesini gerektirmektedir (BÜMKO, 2016a:32).

Şekil 2.7: Risk Yönetim Süreci



Kaynak: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2013); *İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi*.

Risk yönetim süreci şekil 2.7'de verilmiştir. Öncelikle riskler belirlenerek değerlendirilmekte ve bunları engelleyici kontrol faaliyetleri geliştirilip uygulanmaktadır. Süreç, izlenerek riskler tekrar değerlendirilmektedir.

2.3.5.1. Risklerin Belirlenmesi

Risklerin belirlenmesi, Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesinin önünde engel olabilecek riskler belirlenerek tanımlanması sürecidir. İdare riskleri belirlemek için şu adımları takip etmelidir (ÇSGB, 2013:139).

- Yöneticiler ve uzman kişilerle birebir görüşmeler yapılmalı ve bu görüşmeler risk belirleme kartlarına kaydedilmelidir.
- Belirlenen riskler listelenerek sınıflandırılmalıdır.

2.3.5.2. Riskin Değerlendirilmesi

Bir faaliyetteki riskin tespiti ya da tanımlaması yapılırken hedef veya hedefler açık bir şekilde belirtilmelidir. Daha sonra bu hedef veya hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek tehdit veya tehlikeler belirlenip riskin bu doğrultuda tanımını yapılmalıdır (Özaydın, 2010:32).

Kamu iç kontrol standartları tebliğinde risk değerlemesi iç kontrolün bir unsuru olarak ifade edilmiştir. Tebliğe göre risk değerlendirme idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi süreci olarak tanımlanmıştır. Tebliğde risk değerlendirmesi konuları beş numaralı standart olan planlama ve programlama ve altı numaralı standart olan risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi başlıkları altında verilmiştir. Tebliğin altı numaralı standardına göre; idarelerin, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemesi, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmesi ve risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir.

Kamu iç denetim çalışma standartlarına göre iç denetim birimi başkanı iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar yapmak zorundadır. Bu planlar idarenin hedefleri ile uyumlu olmalıdır. Ayrıca iç denetim planının yılda en az bir defa yapılan risk değerlendirmesini temel almak zorundadırlar. Üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin görüşleri alınarak sürece dahil edilmelidir. İç denetim birimi başkanı, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirmesi gerektiği belirtilmiştir. İç denetçiler danışmanlık görevlerini yaparken görev ile ilgili riskleri değerlendirmeli ve diğer risklere karşı dikkatli olmalıdır. İç denetçiler risk konusunda ulaştıkları bilgileri idarenin risk yönetimini değerlendirirken kullanmak zorundadır (Kızılboğa, 2013:139).

Kamu iç denetim rehberinde, riskin tanımlanması, kontrolünün sağlanması ve uygun stratejilerin oluşturulmasından yönetim sorumlu tutulmaktadır. İç denetim birimi, yönetimin risk tanımlamaları çerçevesinde idarenin bütün faaliyetlerinin kapsamlı bir risk analizini yapmaktadır (İDKK, 2013). Risk analizi

risklerin tahmin edilmesi, belirlenmesi, ölçülmesi ve belirli bir sıraya koyulması işlemidir (KTU, 2017).

Kamu kurumlarında iç denetimin risk odaklı yapılması gerekmektedir (www.icdenetim.adalet.gov.tr). Risk odaklı iç denetim, firmanın risklerinin tanımlanması, denetim sürecinin; firmanın yapısına has riskleri belirleyerek planlanması ve denetim kaynaklarının bu plan çerçevesinde dağıtılması esasına dayanan, etkin bir iç denetimi hedefleyen süreçlerin bütünüdür (Keskin, 2010:41). Risk odaklı denetim yaklaşımı, denetimin bütün gayretini öncelikli olarak riskin yüksek olduğu alanlara odaklanmaktadır (Griffiths, 2005:73). Bu bağlamda kamu idarelerinde denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi için risk esaslı iç denetimin tercih edildiği ifade edilebilir.

Risk analizi makro risk analizi ve mikro risk analizi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Makro risk analizinde yıllık denetim planı yapılırken öncelikler belirlenerek denetim işi riski en fazla olan alandan başlanarak yapılır. Mikro risk analizinde ise denetlenecek bütün faaliyetlerde riskler tanımlanır. Mevcut iç kontrol sistemi değerlendirilir, risklerin giderilmesine ve iç kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik öneriler getirilir (Keskin, 2010:41).

İç denetim birimi tarafından yapılan risk değerlemesi dört aşamadan oluşmaktadır (İDDK, 2017a:1):

- Denetim Evreninin Tanımlanması
- Denetim Alanlarının Belirlenmesi
- Yapısal Risk Düzeylerinin Belirlenmesi
- Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi

2.3.5.2.1. Denetim Evreninin Tanımlanması

Risk değerlendirme sürecinde ilk olarak denetim evreni tanımlanır. Denetim konularının tamamı denetim evreni oluşturmaktadır (İDKK, 2017b:2). Başka bir ifadeyle denetim evreni kurumun bütün fonksiyonları ve birimleri olan ana kütle için seçilen denetlenecek olan dönemdeki denetim faaliyetlerinin odaklanacağı alt kümedir. Burada sorun denetim evrenine alınacak olan birim, faaliyet veya sürecin nasıl belirleneceğidir (Ös, 2010:11). Denetim konularının kaç tane olacağı

konusunda bir sınır yoktur. Ancak denetim konularının hepsinin aynı dönem içinde incelemesi mümkün olamayacağından daha önemli olan konuların belirlenmesi gerekir (Özbek, 2012:824). Görüldüğü üzere denetim evreni belirlenirken denetim konuları zaman faktörünün etkisi ile birlikte önemlilik düzeyine göre sıralanıp göreceli olarak daha önemli konular denetim evrenine dahil edilmemelidir.

2.3.5.2.2. Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Denetimin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacı ile denetim evreni bölümlenebilir. Denetim evreni birim, faaliyet, süreç veya proje bazında bölümlenerek denetim alanı belirlenir (İDKK , 2017b:2,3).

2.3.5.2.3. Yapısal Risk Düzeylerinin Belirlenmesi

Yapısal risk düzeylerinin belirlenebilmesi için yapısal risk kriterlerinin tanımlanması ve ölçülmesi gerekmektedir. Yapısal risk, hazırda bulunan kontroller ve tedbirler dahil edilmediğinde kamu idaresinin yapısından veya faaliyetlerinden kaynaklanan risktir (İDDK, 2017a:2, Keleş, 2006:352).

Denetim alanları risk kriterleri temelinde belirlenir. Risk kriterlerinin tanımlanmasında basit bir model tercih edilmeli ve bu model risk kriterlerinin tanımını da içermelidir. Tanımlanan risk faktörü ile ilgili olarak üst yönetici ve iç denetim birimi başkanının görüş birliği içinde olması gerekmektedir (İDKK, 2017a:2, Keleş, 2006:352). Kamu İç Denetim Rehberi Risk Faktörü Risk Değerlendirme Rehberinde ise faktör ve kriter kelimelerini birbirlerinin yerine kullanılmıştır. Fakat bu iki kelime aynı anlama gelmemektedir.

Her idare kendi faaliyet konularına özgü risk kontrol modellerini kendi oluşturmalıdır. Yapısal risk düzeyini tespit etmek için kullanılacak örnek risk kriterleri şunlardır (İDDK, 2017a.:2):

- Bütçe büyüklüğü
- İşlem Hacmi ve personel sayısı
- Faaliyetlerin karmaşıklığı
- Mevzuatın yoğunluğu
- Yapısal, işlevsel ve teknik değişiklikler
- Bilgi teknolojileri sisteminin yapısı

Tablo 2.6’da risk kriterleri risk faktörü olarak sınıflandırılarak etki ve olasılıkları yani faktör türleri gösterilerek tanımlanmış ve açıklanmıştır. Karmaşıklık, yapısal değişiklikler, mali etkiler, sosyal etkiler ve itibar etkisi risk faktörü olarak sınıflandırılmıştır. Bu risk faktörleri etki ve olasılık olarak faktör türlerine göre ayrılmıştır. Her bir risk faktörü ayrı ayrı tanımlanarak açıklanmıştır.

Tablo 2.6: Risk Faktörleri

Risk Faktörü	Faktör Türü	Tanım	Açıklama
Karmaşıklık	Olasılık	İdarenin faaliyetlerinin veya bu alandaki mevzuatın karmaşıklığı, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak hata yapılma olasılığını artırıp artırmadığını değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlem bulunmaktadır. • Konu, kişi ve birimler itibarıyla uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı bulunmaktadır. • Sık sık hatalar ortaya çıkmakta ve bunların düzeltilmesine yönelik yoğun çalışmalar yapılmaktadır. • Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkileri nedeniyle koordinasyon eksikliği bulunmaktadır. • Çok sayıda yasal düzenlemenin olması nedeniyle mevzuat doğru bir şekilde anlaşılmamaktadır.
Yapısal Değişiklikler	Olasılık	Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler nedeniyle hataların yaşanması olasılığını değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none"> • Olağandışı faaliyet ve işlemler ortaya çıkmıştır. • Organizasyon ve insan kaynaklarında önemli değişiklikler yaşanmıştır. • Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri vardır.

Tablo 2.6: Risk Faktörleri (Devamı)

Mali Etkiler	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkabilecek mali kayıpların büyüklüğünü değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Büyük tutarlı harcama, tahsilat ve alacaklar bulunmaktadır.• Büyük bir bütçe kullanılmaktadır.• Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan prosedürler bulunmaktadır.• Yetki dağılımı; varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersizdir.
Sosyal Etkiler	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkabilecek sosyal etkilerin (maddi manevi kayıplar, huzursuzluklar vb.) büyüklüğünü değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Faaliyette aksamalar nedeniyle bakıma muhtaç kimselerin temel hizmetlere erişiminde sıkıntılar yaşanmaktadır.• Sosyal patlamaların yaşanması ihtimali bulunmaktadır.
İtibar Etkisi	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında İdarenin paydaşları nezdinde itibarını zedeleyebilecek hususları değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Yanlış veya hatalı bilgiler ve uygulamalar nedeniyle kamuoyu nezdinde güven kaybı söz konusudur.
Önceki Denetim Sonuçları	Olasılık	Aynı denetim alanında bir önceki dönemde yapılan denetimlerde elde edilen bulgular ve söz konusu bulgulara yönelik gerekli önlemlerin alınma düzeyi, risklerin devam etme olasılığını değerlendirmek için kullanılır. Örneğin bulgularla ilgili gerekli önlemler alınmış ve açık bir bulgu bırakılmamışsa, olasılık düzeyi düşük olarak değerlendirilir.	<ul style="list-style-type: none">• Bir önceki denetim sonuçlarında kontrol yetersizlikleri veya önemli bir aksaklığa rastlanmamıştır.• Kısmen uzun zamandır devam eden kontrol yetersizlikleri bulunmaktadır.• Denetimlerde tespit edilen bulguların önemli bir kısmında ilgili birim yöneticileriyle mutabakat sağlanamamıştır.• Denetimlerde kritik düzeyde kontrol yetersizlikleri saptanmıştır.
Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Etki	Kurumun usulsüzlük veya yolsuzluk gibi olaylarla zarara uğraması durumunu değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• İşlem sürecinde maddi veya maddi olmayan menfaat temin etme imkânı yüksektir.• Maddi değerler üzerinde yüksek oranda yetki kullanımı söz konusudur.• Sürecin yürütülmesinde özel şahıs veya kuruluşlarla yoğun bir ilişki söz konusudur.

Tablo 2.6: Risk Faktörleri (Devamı)

Bilgi Teknolojileri Kullanımı	Olasılık	Faaliyet veya sürecin yürütülmesinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyinin, hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının değerlendirilmesi için kullanılır. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.	<ul style="list-style-type: none">• Sürecin işleyişinde bilgi teknolojileri hiç kullanılmamaktadır.• Sürecin işleyişi ağırlıklı olarak manuel olarak yapılmakta, bilgi teknolojilerinin kullanımı sınırlı düzeyde kalmaktadır.• Sürecin çok büyük bir bölümü otomasyona dayalı olarak işletilmektedir. Bilgi teknolojileri kullanımı çok yoğunudur.
İşlem Hacmi	Olasılık	İşlem hacminin büyüklüğü karşısında personel sayısı yetersizliğinin, hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının değerlendirilmesi için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Personel sayısına göre işlem hacmi çok fazladır.• Yeterli tecrübeye sahip olmayan personel yüksek işlem hacmine sahip alanlarda istihdam edilmektedir.• İşlemlerin/projelerin başlama ve bitiş tarihleri arasında geçen süreler kabul edilebilir düzeyin üzerindedir.

Kaynak: İDKK (2013); *Kamu İç Denetim Rehberi*, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).

İç denetçi ön araştırmasını bitirdikten sonra edindiği bulgularla birlikte risk değerlendirmesini yapar ve olası sorunlu alanları tespit eder. Sorunlu alanlar tespit edildikten sonra risk seviyelerini belirlemek amacıyla; sorunlu alanlara ait yapısal riskler ve bu risklere karşı var olan kontroller ve bu kontrollerin sonrasın da bakiye riskleri ve bu kapsamda bütün risklerin tamamının değerlendirildiği risk kontrol matrisi hazırlanır (CU, 2016; İDKK, 2013:5,7).

Risk kriterlerinin tanımlamaları yapıldıktan sonra risk kriterleri ile denetim alanlarının değerlendirilmesini yapmak için yapısal risk seviyeleri belirlenir. Bu değerlendirme kümülatif ve göreceli yöntem olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır (İDKK, 2017a:3).

Çalışmada risk değerlemesi için göreceli yöntem ve risk matrisi kullanılacaktır. Göreceli yöntemde risk kriteri ile ilişkili olası risklerin idarenin faaliyetlerine etkisi ve önemi dikkate alınarak 1 ile 5 arasında bir etki değeri verilir. 1; en düşük, 5 ise en yüksek etki derecesini gösterir. Risk kriteri ile riskin gerçekleşme olasılığı içinde 1 ile 5 arası bir olasılık değeri verilir. Aynı şekilde 1,

en düşük olasılığı 5 ise en yüksek olasılık derecesini gösterir. Olasılık ve etki değerleri çarpılarak kriterlerin tamamının risk puanı hesaplanmış olur. Hesaplanan risk puanları toplanarak denetim alanının risk seviyesi tespit edilir.

Risk matrisi, riskin gerçekleşme olasılığı ve gerçekleştikten sonra yapacağı etki gibi iki değişkeni analiz etmek için kullanılan bir yöntemdir (KTU, 2017). Risk kontrol matrisi iç denetim faaliyeti sürecinde bütün alt süreçler için gerçekleşmesi muhtemel risklerin tespit edilmesi ve bu risklere yönelik hazır olan kontrollerin listelenmesi ve bu kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve bu değerlendirilmenin yapılabilmesi için ilgili testin seçilmesi ile testin sonuçlarını gösteren bir tablodur (Özbek, 2012:884). Şekil ve içerik yönünden farklılık gösteren risk matrisleri denetim faaliyetinde kullanılan standart ve önemli bir çalışma kâğıdıdır (İDKK, 2013:180). İdarenin çalışma yapılan dönemde risk yönetimini nasıl yaptığını gösteren bir belge olan risk matrisleri gelecekte ortaya çıkabilecek yeni risklere karşı devamlı surette gözden geçirilip güncellenmelidir (Keleş, 2006:352).

Risk matrisinin amacı; denetlenecek üst ve alt süreçlerdeki risklerin detaylı olarak belirlenmesi ve bunların engellenmesi için ne tür kontrol faaliyetlerinin yapıldığını veya yapılması gerektiğini göstermektir (Özbek, 2012: 911). Analizi yapanlar tarafından risklerin etki ve olasılıklarını sistematik olarak derecelendirilerek risklerin yönetilmesine yardımcı olmaktadır (Yarız, 2011:32). Risk matris tablosunda yatay eksen risklerin gerçekleşme olasılığını, dikey ekseninde ise risklerin gerçekleşmesi halinde meydana gelecek zararları göstermektedir. Matrisin satır ve sütunlarının kesişme noktalarında hücreler problemin çözüm merkezi ve sorunun çözümünde yer alan parametreleri göstermektedir (Yarız, 2011:41). Tablo 2.7’de derecelendirme ölçeği koyu gri renkli alanlar yüksek ve çok yüksek, gri renkli alanlar orta ve beyaz renkli alanlar düşük ve çok düşük düzeyde riskli alanlar olarak belirlenmiştir (İDDK, 2017a:3).

Tablo 2.7: Risk Matrisi

RİSK ANALİZ MODELİ		ETKİ				
		Çok Düşük (1)	Düşük (2)	Orta (3)	Yüksek (4)	Çok Yüksek (5)
OLASILIK	Çok Yüksek (5)					
	Yüksek (4)					
	Orta (3)					
	Düşük (2)					
	Çok Düşük (1)					

Kaynak: İDKK (2013); *Kamu İç Denetim Rehberi*, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).

En yaygın kullanılan risk matrisi tipi olan L matrisinde eksenlerden biri olasılıkları diğeri bu olasılıkların gerçekleşmesi halinde meydana gelebilecek zararları göstermektedir. Risklerin gerçekleşme olasılıkları hesaplanarak en yüksek olasılık seviyesinden en düşük olasılık seviyesine doğru puanlanarak rakamsal olarak ifade edilmektedir. Risklerin etkileri de en yüksek risk seviyesinden en düşük risk seviyesine doğru puanlanarak rakamsal olarak ifade edilmektedir. Olasılık ve etkilerin kesiştiği hücrelerdeki sayıların çarpımı risk derecesini göstermektedir. Risk derecesinin formülü; Risk derecesi = Olasılık x Etki dir. Olasılık ve etkiler eksenlere yerleştirilerek risk matrisi oluşturulur. Şekil 2.7'ye bakıldığında olasılık dereceleri dikey eksene, etki dereceleri yatay eksene yerleştirilmiştir (Yarız, 2011:44,46).

Tablo 2.8 ve 2.9'da L matrisinin eksenlerinde yer alan olasılık ve etki derecelerinin açıklamaları yer almaktadır.

Tablo 2.8: Olasılık Değerlendirme Skalası

Olasılık	Olasılık Derecelerinin Açıklaması
Çok Yüksek	<ul style="list-style-type: none"> Riskin gerçekleşmesi yönünde çok ciddi emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla çok sık karşılaşılmaktadır.
Yüksek	<ul style="list-style-type: none"> Riskin gerçekleşmesi yönünde ciddi emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla sık karşılaşılmaktadır.
Orta	<ul style="list-style-type: none"> Riskin gerçekleşmesi yönünde bazı emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla ara sıra karşılaşılmaktadır.
Düşük	<ul style="list-style-type: none"> Riskin gerçekleşmesi yönünde hiçbir emare bulunmamaktadır. Benzer olaylarla nadiren karşılaşılmaktadır.
Çok Düşük	<ul style="list-style-type: none"> Riskin gerçekleşmesi yönünde hiç bir emare bulunmamaktadır. Geçmişte benzer bir olayla karşılaşılmamıştır.

Kaynak: İDKK (2013); *Kamu İç Denetim Rehberi*, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).

Tablo 2.8’de olasılıklar çok düşükten çok yüksek olasılığa göre sıralanmıştır. Olasılığın çok düşük olması riskin gerçekleşmesi yönünde hiçbir bulgunun olmadığını, olasılığın çok yüksek çıkması ise riskin gerçekleşmesi yönünde çok ciddi bulguların olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 2.9: Etki Değerlendirme Skalası

Etki	Etki Derecelerinin Açıklaması
Çok Yüksek	<p>Aşağıdaki veya aşağıdakilere benzer etkilerin ortaya çıkması söz konusuysa risk “Çok Yüksek” olarak değerlendirilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Can kaybı, çok büyük miktarda mali kayıplar, ciddi sosyal sorunlar, faaliyetin uzun süre yürütülememesi, kurumsal itibarın ciddi şekilde sarsılması gibi
Yüksek	<p>Aşağıdaki veya aşağıdakilere benzer etkilerin ortaya çıkması söz konusuysa risk “Yüksek” olarak değerlendirilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Kişilerin ciddi yaralanmaları veya sakatlanmaları, büyük miktarda mali kayıplar, kurumsal itibar kaybı, faaliyetin kısmen sekteye uğraması, sosyal rahatsızlıklar gibi
Orta	<p>Aşağıdaki veya aşağıdakilere benzer etkilerin ortaya çıkması söz konusuysa risk “Orta” olarak değerlendirilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Mali kayıplar, faaliyetin bir kısmının belli süreyle yürütülememesi gibi
Düşük	<p>Aşağıdaki veya aşağıdakilere benzer etkilerin ortaya çıkması söz konusuysa risk “Düşük” olarak değerlendirilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Düşük tutarlı mali kayıplar, faaliyetin sürdürülmesinde basit sorunların yaşanması gibi
Çok Düşük	<p>Aşağıdaki veya aşağıdakilere benzer etkilerin ortaya çıkması söz konusuysa risk “Çok Düşük” olarak değerlendirilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Çok düşük tutarlı mali kayıplar, faaliyeti yürüten kişilerin basit sorunlar yaşaması gibi

Kaynak: İDKK (2013); *Kamu İç Denetim Rehberi*, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).

Tablo 2.9’da risklerin gerçekleşmesinin meydana getireceği etki çok yüksekte çok düşüğe sıralanmıştır. Büyük mali kayıpların olması ve faaliyetlerinin yürütülememesi, riskin etkisinin çok yüksek olduğunu, mali kayıpların düşük ve

faaliyetlerin yürütülmesinde basit sorunların yaşanması riskin etkisinin çok düşük olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 2.10'daki olasılıkların belirlenmesi subjektiftir ve her firmanın kendi yapısına işleyişine göre belirlenebilir. Risk seviyesin 1 olması riskin gerçekleşme olasılığının çok düşük olduğunu risk seviyesinin 5 olması riskin gerçekleşme olasılığının çok yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 2.10: Olasılık Derecesi

Risk Seviyesi	Anlamı
1	Çok Düşük
2	Düşük
3	Orta
4	Yüksek
5	Çok Yüksek

Kaynak: Çetin Özbek; (2012) *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No.3, İstanbul.

Tablo 2.11'deki etki dereceleri riskin gerçekleşmesi durumunda yapacağı etkinin derecesini göstermektedir. Etki derecesinin bir olması riskin gerçekleşmesi durumunda etkisinin çok düşük, etki derecesinin beş olması riskin gerçekleşmesi durumunda etkisinin çok yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 2.11: Etki Derecesi

Etki Derecesi	Anlamı
1	Çok Düşük
2	Düşük
3	Orta
4	Yüksek
5	Çok Yüksek

Kaynak: NHS National Patient Safety Agency, (2008); *A Risk Matrix for Risk Managers*, January 2008, s.1-17.

Tablo 2.10 ve Tablo 2.11' deki etki ve olasılık dereceleri birbirileri ile çarpıldığında Tablo 2.12' deki risk dereceleri belirlenmiştir. Elde edilen sayısal değerlerin büyüklüğüne göre riskler önem seviyesine göre sıralanmaktadır (Yarız, 2011:46).

Tablo 2.12: Risk Matrisi ve Bileşenleri

RİSK ANALİZ MODELİ		ETKİ				
		Çok Düşük (1)	Düşük (2)	Orta (3)	Yüksek (4)	Çok Yüksek (5)
OLASILIK	Çok Yüksek (5)	5	10	15	20	25
	Yüksek (4)	4	8	12	16	20
	Orta (3)	3	6	9	12	15
	Düşük (2)	2	4	6	8	10
	Çok Düşük (1)	1	2	3	4	5

Kaynak: The City University of Newyork (2014); “*Risk Management Guide,*” s.1-18.

Risk matris ve bileşenlerini oluşturan etki ve olasılık dereceleri ile konsolide edilen tablo 2.12’de 15< risk seviyesi<25 aralığındaki değerlerin olduğu alanlarda risk çok yüksektir ve acilen önlem alınması gerekmektedir. 8< risk seviyesi<12 aralığındaki alanlar orta derecede riskli alanlardır. Bu alanlarda ki riskler en kısa zamanda önlem alınması gereken riskleri göstermektedir. 1< risk seviyesi<6 arasındaki alanlar çok düşük riskli alanlardır. Bu alanda yer alan riskler uzun vadede önlem alınması gereken riskleri göstermektedir (Oralhan, ty:9).

Tablo 2.13’de Y idaresinin Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeği gösterilmektedir (İDDK, 2017a:3).

Tablo 2.13: (Y) İdaresi Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması

Risk Kriterleri	Riskin Olasılık ve Etki Katsayıları		
		Olasılık	Etki
Bütçe Büyüklüğü	100'den fazla	5	5
	60-100	4	4
	20-60	3	3
	5-20	2	2
	5'den az	1	1
İşlem Hacmi ve Personel Sayısı	İşlem Hacmi Yüksek-Personel Sayısı Çok Yetersiz	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	İşlem Hacmi ve Personel Sayısı Dengeli	1	1
Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Çok Karışık Faaliyetler	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	Karışık Olmayan Faaliyetler	1	1
Yapısal, İşlevsel ve Teknik Değişiklikler	Çok Sık Değişiklik Var	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	Nadiren Değişiklik Var	1	1
Bilgi Teknolojileri Sisteminin Yapısı	Çok Geniş	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	Çok Geniş Değil	1	1

Kaynak: İDKK (2017a), “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi,” <http://www.idkk.gov.tr>, (Erişim Tarihi 14.01.2017).

Tablo 2.13 incelendiğinde Kamu İç Denetim Risk Değerlendirme Rehberinde beş tane risk kriterinin belirlendiği görülmektedir. İşlem hacmi ve personel sayısı kriterine göre işlem hacmi çok fazla ve personel sayısı çok yetersiz ise risk çok yüksek, işlem hacmi ve personel sayısının dengeli olduğu durumda ise risk çok düşüktür. Faaliyetlerin çok karışık olduğu süreçlerde riskin etki ve olasılıkları çok yüksek ve bu bağlamda riskte çok yüksektir. Yapılan risk değerlendirmesinin sonucunda oluşturulan risk matrisinin risk değerlendirme sürecinin bir çıktısı olduğu söylenebilir.

2.3.5.2.4. Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi

Denetim alanının önceliklendirilmesi risk değerlendirme sürecinin son aşamasıdır. Burada denetim alanındaki bütün riskler birbirleriyle karşılaştırılarak önem derecesine göre sıralanır. Yapılan sayısal analizlerin sonucu mesleki tecrübe ile değerlendirilerek gerekirse yapılan sıralama nedeni de belirtilerek değiştirilir. Bu sıralama mümkün olan en basit ölçüğe göre yapılır (İDKK, 2017a).



3. BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE KONTROL RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA

3.1. Literatür Taraması

1985-2017 yılları arasında iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi alanlarında yapılan yüksek lisans ve doktora tezlerinde 2000'li yılların başlarına kadar olan dönemde daha çok iç kontrol sistemine yönelik araştırmalar mevcuttur. 2000'li yılların başından itibaren iç denetim konusunda yapılan araştırmaların sayısı artmış ve risk yönetimi konularında çalışmalar yapılmıştır. Gülseren (1996), araştırmasında iç kontrol sisteminin yapısını inceleyerek kontrol riskini belirlemeye çalışmıştır. Mcname (1997), araştırmasında risk odaklı denetimin iç denetim birimi ve işletmeler için taşıdığı önemi teorik olarak incelemiştir. Ayrıca Royal Bank'ın risk odaklı denetim için uyguladığı finans sektöründeki riskleri içeren üç katmanlı risk modelinin aşamalarını açıklamıştır. Keleş (2005), araştırmasında kamuda risk odaklı denetim sürecinin aşamalarını, risk matrislerinin nasıl hazırlandığını bir örnek uygulama ile açıklamaya çalışmıştır. Gallagher (2009), araştırmasında üniversitelerde kurumsal risk yönetiminin oluşturulmasına yönelik olarak kurumsal risk yönetiminin aşamalarını göstermiş ve sürecin analizinde risk matrisini kullanmıştır. Kaya (2010), araştırmasında risk odaklı iç denetim metodoloji ve araçlarını tanıtmak ve işlevselliklerini sınamaktır. Bir konaklama işletmesinde riskleri risk matrisi yöntemi ile tespit etmeye çalışmıştır. Yarız (2011), araştırmasında bir bankanın karşılaştığı riskleri, bankanın risk yönetiminde etkinliğini, net risk derecesini ve risk profilindeki değişiklikleri risk matrisi yöntemi ile değerlendirmiştir. Akkaya (2011), araştırmasında hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir otelin mali işler biriminde risk matrisi yöntemi ile tespit etmeye çalışmıştır. Kızılboğa (2013), araştırmasında 5018 sayılı kanunun getirdiği yeniliklerden hareketle idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisi olan İstanbul Büyükşehir Belediyesinde kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim sisteminin nasıl algılandığını tespit etmeye çalışmıştır. Ayrıca yöneticilerin kurumsal risk yönetimini anlamalarını ve kuruma sağlayacağı faydaları göstermeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda ilgili kurumun geleneksel risk yönetim sistemi odaklı iç denetim kültürünü benimsediği bununla beraber kurumsal risk yönetimini

uygulanmasının kuruma değer katacağı algısının var olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bircan (2014), araştırmasında 5018 sayılı kanun çerçevesinde iç denetim sürecini daha anlaşılabilir bir hale getirmeyi amaçlamıştır. Bununla birlikte üniversitelerde iç denetimin işleyişini değerlendirmek, etkinlik seviyesini belirlemek ve iç denetimin işleyişi ile ilgili sorunları ortaya koymak gibi amaçlara ulaşmayı hedeflemiştir. Berber, (2014) araştırmasında kamuda iç denetim plan ve program hazırlanma süreçlerini bir üniversite örneğiyle açıklamaya çalışmıştır. Türedi vd, (2015), araştırmasında risk odaklı denetim konusunda standartları belirleyen kurumların yayınları ve genel kabul gören uygulama esasları bağlamında literatür taraması yaparak risk odaklı i denetimi kavramsal olarak açıklamaya çalışmıştır. Uysal (2017), araştırmasında kamuda iç denetim faaliyetinin risk odaklı yapılıp yapılmadığını i denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri ve yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını tespit etmeyi amaçlamış ve iç denetimin etkinliğine yönelik öneriler getirmiştir

3.2. Araştırmanın Amacı

COSO Modelinin risk değerlendirme bölümünün geliştirilmesi ile oluşturulan ve 2004 yılında yayınlanan COSO ERM modeli kurum faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek bütün risklerin etkin ve sistemli bir şekilde tanımlanarak ölçülmesi değerlendirilmesi ve yok edilmesi hususunda kurumlara yol göstermeyi amaçlamaktadır. Dünyada birçok ülkenin referans aldığı COSO modeli temellinde şekillenen ve AB ile uyum sürecinin yansımalarından biri olan 5018 sayılı KMYKK'ya dayanarak üniversitelerde iç denetim birimleri kurulmuştur. İç denetim birimlerince gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti çerçevesinde risk değerlemesinin yapılması araştırmanın amacını oluşturmaktadır.

Kamu idarelerinde yapılan iç denetimin risk odaklı yapılması esastır. Bu bağlamda araştırmanın amacı bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesi (İİBF)'nde yer alan mali işler ve özlük işleri birimlerinde risk değerlendirmelerinin yapılarak, elde edilen bulgular ile ilgili kontrol faaliyetleri hakkında öneriler getirmektir.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Denetim konularının belirlenmesinde ki en basit ve uygulaması kolay olan metod kurumun organizasyon yapısının temel alındığı metoddur. Organizasyon içinde yer alan birimler ve bunların alt birimleri denetimin konusu olarak seçilebilir (Özbek, 2012:816). Bu bağlamda araştırma özel bütçeli bir kamu kuruluşu olan bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde yapılmıştır. Fakültenin riski birim düzeyinde değerlendirilmiştir. Bu bağlamda mali işler ve özlük işleri birimi araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Bu bağlamda araştırmada mali işler biriminde satın alma, doğrudan temin, taşınır mallar ve özlük işleri biriminde ise avans, maaş, ek ders ve tahakkuk süreçleri incelenmiştir.

Araştırma zaman kısıtı ve mali imkanların yetersizliği nedeniyle üniversite genelinde yapılamamıştır. Araştırmada mülakatlarda sorulara kasıtlı veya yanlış cevap verilmesi operasyonel, faaliyet, raporlama ve mevzuat uyum konularında personelden yeteri kadar bilgi alınamaması, ilgili personelin araştırmanın amacını tam olarak anlayamaması risklerin belirlenmesinde olumsuz etkisi olabilecek diğer kısıtlardır. Ayrıca risk değerlendirme faaliyeti iç denetçinin görevi kapsamındadır. İç denetçi, risk değerlendirme sürecinde ihtiyaç duyduğunda bilgilerin doğruluk derecesini test etmek için yeniden hesaplama, teyit ve inceleme gibi denetim tekniklerini kullanabileceği gibi ilave denetim kanıtları da toplayarak elde ettiği bilginin doğruluk derecesini test edebilmektedir. Bu araştırmada iç denetçinin yararlandığı bu olanakların olmayışı da araştırmanın diğer kısıtını oluşturmaktadır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Risklerin belirlenmesinde sayısal olan ve olmayan ölçüm teknikleri kullanılmaktadır. COSO ERM modeli risklerin ölçülmesinde nominal ölçüm, sıralama ölçümü, aralıklı ölçüm ve oran ölçümlemesini önermektedir (Özbek, 2012:349). Bu araştırmada kamu iç denetim risk değerlendirme rehberinde de yer alan ve COSO tarafından önerilen nitel bir yöntem olan sıralama ölçümleme tekniği kullanılacaktır. Bu bağlamda burada sayısal olmayan risk ölçme yöntemlerinden olan nominal ölçümleme ve sıralama ölçümleme yöntemleri anlatılacaktır.

Sayısal Olmayan (Kalitatif/Nitel) Risk Ölçümleme Yöntemleri: Nitel araştırma istatistiksel bir yöntem veya başka bir sayısal araç kullanmaksızın

bulguların üretildiği bir araştırma yöntemidir (Coşkun, vd., 2015:304). Bir firmanın hedeflerine ulaşabilmesini engelleyecek risklerin ve etkilerinin sayısal olarak belirlenemediği ya da tahmin edilemediği durumlarda risklerin olasılık ve etkilerinin değerlendirilebilmesi için sayısal olmayan yöntemler kullanılmaktadır. Sayısal olmayan yöntemlerde riskin ölçülmesinde kullanılan en yaygın yöntem derecelendirmedir. Derecelendirme yaparken en düşükten en yükseğe doğru bir derecelendirme yapılır. Olasılığı ya da etkisi en düşük olan riskler 1 den başlanarak puanlanmakta, olasılığı yada etkisi daha yüksek olan riske 2 puan, gerçekleşme olasılığı yada etkisi en yüksek olan riske 5 veya 7 puan verilmektedir. Sayısal olmayan bütün risk değerlendirmeleri subjektif unsurlar taşımaktadır. Dolayısı ile her firmanın riske bakışı, risk iştahı, bilgi birikimi risk değerlendirmesini birbirinden farklı kılacaktır (Özbek, 2012:350-352).

Nominal Ölçümleme Yöntemi; risklerin iktisadi, teknolojik ve doğal ortam gibi sınıflara ayrılmasıdır. Bu yöntemde önceliklendirme ve önem sırası yoktur. Risklere verilen puanlamalar yalnızca sözel verinin rakamlarla ifade edilmesini sağlamaktadır (Özbek, 2012:349).

Sıralama Ölçümü; bu yöntemde ise riskler bir sıraya konmaktadır. Riskler düşük orta ve yüksek olarak sınıflara ayrılmakta ya da 1’den başlayarak 3 ya da 5 basamaklı bir önem sırası yapılmakta ve riskler bu önem derecesine göre sıralanmaktadır (Özbek, 2012:349).

Araştırmada risklerin tanımlanması ve değerlendirilebilmesi için sürecin doğru bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Bunu için öncelikle süreç analizi yapılmıştır.

Süreç analizi (Ön inceleme); uluslararası iç denetim terminolojisinde “preliminary survey” olarak ifade edilen Türkçeye “ön inceleme” olarak çevrilen bir kavramdır. Ön inceleme tekniği, iç denetçi tarafından denetim sürecinin anlaşılması için yapılmaktadır. Ön inceleme tekniği muhtelif bilgi kaynakları ile derinlemesine bir çalışma yapılmasını gerektiren bir yöntemdir (Özbek, 2012:872). Ön inceleme tekniği kamu iç denetim rehberinde süreç analizi ve bilgi toplama formu olarak ifade edilmiştir. Ön inceleme teknikleri denetlenecek süreçlerin nasıl işlediği hakkında bilgi sağlamak için kullanılan yöntemleri kapsamaktadır. Süreç

analizi yöntemleri ise; iş akışları, görüşme, canlandırma, karşılıklı analizler, risk kontrol matrisi ve gözlemdir. Araştırmada bu yöntemlerden görüşme, iş akışları, risk kontrol matrisleri ve gözlem yöntemleri kullanılmıştır.

İş akışları; iç denetçinin süreci anlamasındaki en önemli yardımcılardan biridir. İş akış şemaları, alt süreçlerin başlamasından bitişine kadar bütün aşamalarda hangi işlerin yapıldığını, sürecin bir sonraki aşamasını ve bu aşamaların manuel mi yoksa sistem üzerinden mi yapıldığını, ne tür risk ve kontrollerin olabileceğini gösteren şemalardır (Özbek, 2012:876).

Görüşme; faaliyetlerin nasıl yürütüldüğü hakkında bilgi edinmek için denetçinin denetlenecek birimdeki personel ile yüz yüze yaptığı konuşmalardır. Bu yöntemle denetlenecek birimde yaşanan sorunlar ve riskler ile ilgili kısa yoldan bilgi sağlanabilir. Ancak denetçi elde ettiği bu bilgileri başka kaynaklardan teyit etmelidir (İDKK, 2013:108).

Risk kontrol matrisi; iç denetçinin bireysel denetim çalışmalarında iş akış şemaları ile birlikte işine en çok yarayacak olan yöntemlerden bir diğeridir. Risk kontrol matrisleri ayrı bir inceleme yöntemi olarak da kullanılabilir (Özbek, 2012:879).

Gözlem; denetimi yapılacak bir sürecin anlaşılabilmesi için bu süreçte yapılanların iç denetçi tarafından bizzat gözlemlenmesidir. Bir üretim sürecinde üretimin izlenmesi örnek olarak verilebilir. Kurum strateji belgelerinin incelenmesi, ilgili alt süreçlere ait yönetmelik, rehber, yasal düzenlemeler, ilgili birimin cari ve önceki dönem bütçeleri ve benzeri yollar ile de sürecin anlaşılması gözlem olarak değerlendirilmektedir (Özbek, 2012:879-880).

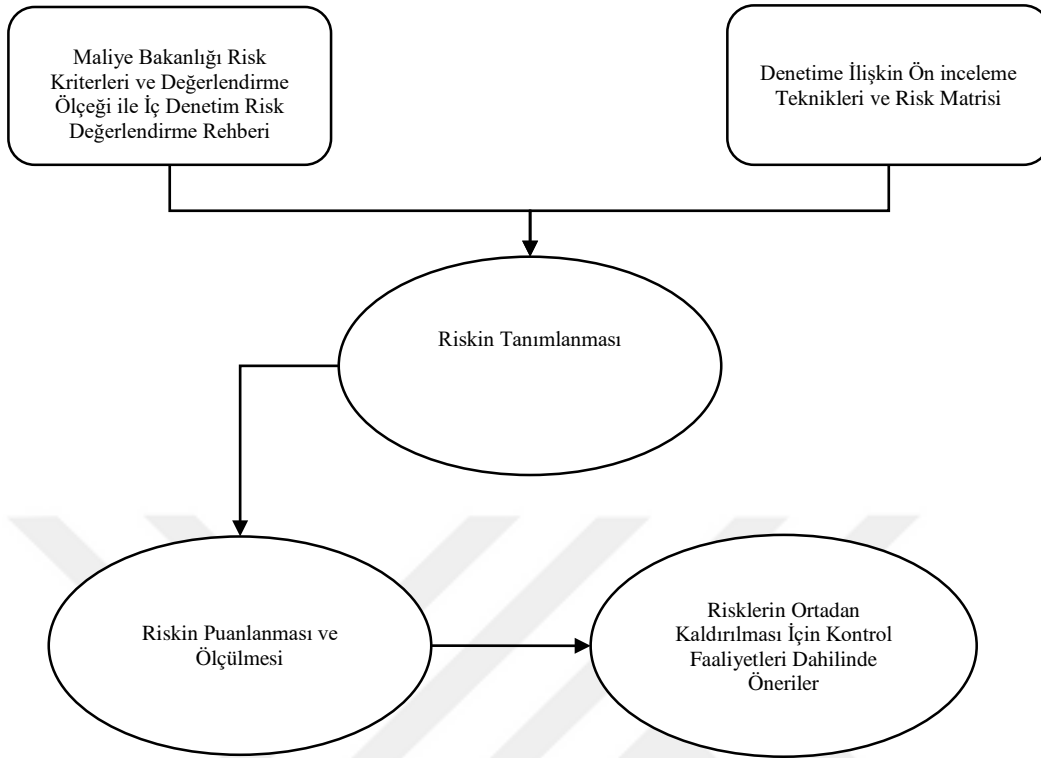
Araştırmada ilgili mevzuat, rehberler, iktisadi ve idari bilimler fakültesinin internet sayfasından iş akış şemaları ve uygulamanın yapılacağı birimlerdeki personelin görev yetki ve sorumlulukları incelenerek süreç hakkında bilgi edinilmiştir. Daha sonra uygulamanın yapılacağı personel ile yüz yüze görüşmeler yapılarak görüşme sonunda elde edilen bilgiler doğrultusunda bir tutanak hazırlanarak çalışma dosyasına konulmuştur. Mülakat sonucunda hazırlanan bu tutanak mülakatın yapıldığı personel ile paylaşılarak mutabakat yapılmıştır. Böylelikle anlatılanların doğru anlaşılması konusunda güvence sağlanmıştır. Eldeki

tüm bu bilgiler ışığında literatür taraması yapılmış, kamu iç kontrol soru formu, diğer üniversitelerin risk değerlendirmelerinde kullandıkları sorular, iş akışları ile beraber ilgili birimlerin iş süreçlerindeki riskler tanımlanarak risk değerlendirme formları hazırlanmıştır. Formda yer alan sorular personele sorumlu oldukları süreçler ile ilgili meydana gelebilecek olayların etki ve olasılıklarını 1 ile 5 arasında puan vererek değerlendirmeleri istenmiştir. Yapılan puanlamalar sonucunda süreçlerin bir risk derecesi oluşmuştur. Araştırmacının risk puanlamaları ile beraber sonuçlar konsolide edilerek risk dereceleri ile haritası oluşturulmuştur. Buradan hareketle risk kontrol matrisi oluşturularak riskleri engellemek için kontrol faaliyetleri kapsamında öneriler getirilmiştir.

3.5. Risk Değerlendirme Modelinin Belirlenmesi

Risk matrisinin puanlama sürecinde Kamu İç Denetim Risk Değerlendirme Rehberi'nde de yer alan göreceli (sayısal olmayan) yöntem kullanılmıştır. Sayısal olmayan bütün risk değerlendirmeleri subjektif unsurlar taşımaktadır. Dolayısıyla her firmanın riske bakışı, risk iştahı, bilgi birikiminin yansıması risk değerlendirmesi birbirinden farklı olmaktadır (Özbek, 2012:352).

Şekil 3.1: Risk Değerlendirme Modeli



Kaynak: Model Tarafımızca Hazırlanmıştır.

Modelin belirlenmesinde Maliye Bakanlığının kamu idarelerinin risk değerlendirilmesinde rehber olması için yayınladığı “Kamu İç Denetim Risk Değerlendirme Rehberi”nde yer alan ve idarelerin kendine has özelliklerine göre uyumlaştıracığı ölçek temel alınmıştır. Ayrıca modele risk matrisi ve ön inceleme tekniği de dahil edilmiştir. Bu doğrultuda Şekil 3.1’deki model oluşturulmuştur.

3.6. Riskin Değerlendirilmesi

Risk değerlendirmelerinde kurumun özelliklerine ve niteliklerine uygun, basit ve en az üç tane uygun risk faktörü belirlenmelidir. Risk düzeyi belirlenirken en az bir etki ve bir olasılık faktörü kullanılmalı ve bu faktörler için sadece bir tane risk puanı hesaplanmalıdır. Kamu iç denetim rehberinde önerilen, iç denetim birimlerinin riskin değerlendirmesinde kullanabileceği riskler (faktörleri) şunlardır (İDKK, 2013:25-26):

- Karmaşıklık
- Yapısal değişiklikler

- Mali Etkiler
- Sosyal etkiler
- İtibar etkileri
- Yönetimin hassasiyeti
- Önceki denetimin sonuçları

Risk değerlendirmesinin yapılacağı İİBF’de denetim evreni belirlenirken Kamu İç Denetim Genel Tebliği’nde olduğu gibi süreç bazlı yaklaşım süreç bazlı yaklaşım temel alınmıştır. Bu yaklaşım doğrultusunda fakültenin internet sayfasında riskin değerlendirilmesi için birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarının tanımlandığı görev tanım formlarından ve iş akış şemalarından yararlanılmıştır.

Araştırmanın yapıldığı devlet üniversitesinin 2015 yılı faaliyet raporunda denetim planı hazırlama sürecinde yedi yapısal risk kriterinin (faktör) var olduğu belirtilmiştir. Bu kriterler şunlardır;

- Faaliyetlerin karmaşıklığı
- Yapısal değişiklikler
- Bilgi teknolojilerinin kullanımı
- İşlem hacmi
- Mali etkiler
- İtibar etkisi
- Usulsüzlük ve yolsuzluk

Yapılan araştırma sonucunda İİBF mali işler biriminde tespit edilen risk faktörleri aşağıdaki gibidir:

- Mali etkiler
- Bilgi teknolojilerinin kullanımı
- Faaliyetlerin karmaşıklığı
- Mevzuat

- Raporlama
- Yetki
- Usulsüzlük ve yolsuzluk

Yapılan araştırma sonucunda İİBF özlük işleri biriminde tespit edilen riskler aşağıdaki gibidir:

- Mali etkiler
- Bilgi teknolojilerinin kullanımı
- Faaliyetlerin karmaşıklığı
- Mevzuat
- Yetki

Mali işler ve özlük işleri için belirlenen riskler üniversitenin iç denetim biriminin üniversite genelinde belirlediği risklerle örtüşmektedir. Bu durum sürecin iyi anlaşılabilir olarak analiz edildiğinin ve risklerin doğru tanımlandığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

3.6.1. Mali İşler Birimi

Bütün kamu kurumlarının amacı kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılması faaliyetlerin belirlenmiş yasalara, yönetmeliklere ve prosedürlere uygun açık bir şekilde yürütülmesidir. Bu bağlamda mali işler birimi COSO ERM modeli ve 5018 sayılı KMYK kanununda yer alan hedefler doğrultusunda operasyonel, uygunluk ve raporlama konularında risklerin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Mali işler biriminde mali işler şefi ve taşınır kayıt yetkilisi olmak üzere iki personel çalışmaktadır. İki birimde fakülte sekreterine bağlı olarak çalışmaktadır. Taşınır kayıt yetkilisinin yaptığı işlemler taşınır mal yönetmeliğine göre taşınır kontrol yetkilisi tarafından kontrol edilmektedir. Taşınır kayıt yetkilisi, harcama yetkilisine ve taşınır kontrol yetkilisine karşı sorumludur. İlgili birimler fakülte sekreterine bağlıdır.

Mali işler biriminin yapılan çalışmalar sonucunda oluşturulan mali işler biriminin risk değerlendirme formu Tablo 3.1’de yer almaktadır. Bu değerlendirme

formu fakülte sekreteri birim şefi, taşınır kayıt yetkilisi, taşınır kontrol yetkilisi ve araştırmacı tarafından puanlanmıştır. Katılımcılar 16 sorudan oluşan risk formunu süreçlerin gerçekleşme olasılıkları ve yapacakları etkiyi puanlamışlardır. Böylece süreçlerin risk dereceleri belirlenmiştir.

Tablo 3.1: Mali İşler Risk Değerlendirme Formu

NO	Sizce aşağıdaki ifadelerin etki ve olasılık dereceleri kaçtır?	Olasılık					Etki				
		Çok düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek	Çok düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
4.	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
6.	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınmaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
10.	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
13.	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
16.	Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

Araştırmacı ve ilgili personelin ayrı risk değerlendirme formlarında yer alan sorulara gerçekleşme olasılıkları ve gerçekleştiklerinde yapacağı etki ile ilgili puanlamaları eklerde verilmiştir. Risk puanları etki ve olasılık derecelerinin çarpımı

ile elde edilmiştir. Örneğin mali işler şefi teknik şartnamenin yanlış veya eksik hazırlanabilme olasılığı için 3, bu olasılık gerçekleştiğinde yapacağı etki için 4 puan vermiştir. Buradan hareketle risk derecesi; $3 \times 4 = 12$ olarak hesaplanmıştır.

Personelin ilgili risk puanlarının aritmetik ortalaması alınarak Tablo 3.2' de personelin risk puanlaması alanlarına yazılmıştır. Araştırmacı ve personelin risk puanlamaları konsolide edilerek aritmetik ortalamaları alınmış ve mali işlerin Tablo 3.2'deki risk haritası oluşturularak riskler sistematik olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre B1, B2, B3, B10 ve B13 alanlarında yer alan riskler yüksek ve çok yüksek dereceli riskler, B4-B9, B11,B12 ve B16 alanlarında yer alan riskler orta derecede riskler, B14 ve B15 alanlarında yer alan riskler ise düşük derecede riskler olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.2: Mali İşler Konsolide Risk Değerlendirme Tablosu

Risk Alanı Kodu	Risk Faktörleri	Riskin Unsurları	Personelin Ortalama Risk Puanlaması A	Araştırmacının Risk Puanlaması B	Ortalama Risk Puanı $A+B/2=C$	Yüzde $C \times 4$
B1	İtibar - Raporlama	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	6.88	25.00	15.94	63.76
B2	Mali	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	5.00	15.00	10.00	40.00
B3	Mali - Operasyonel	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınamaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	5.69	25.00	15.35	61.38
B10	Mevzuat	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	7.56	16.00	11.78	47.12
B13	Mevzuat - Faaliyetlerin Karışıklığı	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	5.50	20.00	12.75	51.00
B4	Mali, Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	6.88	10.00	8.44	33.76

Tablo 3.2: Mali İşler Konsolide Risk Değerlendirme Tablosu (Devamı)

B5	Mali, Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	4.50	10.00	7.25	29.00
B6	Mali ve Operasyonel	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	4.84	8.00	6.42	25.68
B7	Mali, Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	4.50	10.00	7.25	29.00
B8	Usulsüzlük ve yolsuzluk	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	6.50	5.00	5.75	23.00
B9	Usulsüzlük ve yolsuzluk	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	8.75	10.00	9.38	37.50
B11	Mevzuat	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	3.38	10.00	6.69	26.76
B12	Mevzuat	Bütün süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	6.25	6.00	6.13	24.50
B16	Bilgi Teknolojileri	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	6.19	8.00	7.10	28.38
B14	Mevzuat, Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	3.94	5.00	4.47	17.88
B15	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	4.84	4.00	4.42	17.68

Tablo 3.2'den hareketler tablo 3.3'de mali işlerin risk kontrol matrisi oluşturulmuştur. Tabloda riskler belirlenerek tanımlanmış, var olan kontrol faaliyetleri listelenmiş ve kontrol faaliyetleri bağlamında riskleri ortadan kaldıracı ve önleyici kontrol faaliyetleri hakkında öneriler getirilmiştir.

Tablo 3.3'den hareketler tablo 3.3'de ki özlük işlerinin risk kontrol matrisi oluşturulmuştur. Tabloda ilgili alanlarda ki riskler belirlenerek tanımlanmıştır. Var olan kontrol faaliyetleri listelenmiştir. Kontrol faaliyeti olan veya olmayan süreçler için kontrol faaliyetleri bağlamında riskleri ortadan kaldıracı ve önleyici kontrol faaliyetleri hakkında öneriler getirilmiştir.

Tablo 3.3: Mali İşler Birimi Risk Kontrol Matrisi

Risk Alanı Kodu	Süreç	Risk	Risk Açıklaması	Kontrol Faaliyeti
B1	Bütçe	Raporlama Riski	-Bütçe hazırlıklarının stratejik plan ve performans programlarına uyumlu olmaması	-Bütçe hazırlık sürecinde SGBD' nin yayınladığı rehbera göre hareket edilmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Ödenek ihtiyacı doğru belirlenmeli ve farkın nedenleri tespit edilmelidir.			
B2	Taşınır Mallar	Usulsüzlük ve Yolsuzluk	- Stok verilerinin hatalı olması, kayıtlardaki veriler ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması, Teslim alma, kaydetme ve koruma işlemleri taşınır kontrol yetkilisi tarafından yapılmaktadır.	Sayım yılda bir defa yılsonunda yapılmaktadır. Demirbaş giriş ve çıkışları elle sisteme yansıtılmaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Akademik personelin odasındaki demirbaş sayımı yapılmamaktadır. Sayımlar sadece yılsonunda değil daha sık aralıklar ile yapılmamalıdır. Sayım komisyonu fiili olarak çalışmamaktadır. Sarf malzemelerinde stok kontrolü yapılamamaktadır. Akademik personelin odasındaki demirbaş sayımı yapılmamaktadır. Bu işlemler görevlerin ayrılığı ilkesine göre farklı kişiler tarafından yapılmalıdır. Demirbaş hareketleri el terminali ile otomatik yapılmalıdır. Teslim alma, kaydetme ve koruma işlemleri taşınır kontrol yetkilisi tarafından yapılmamalıdır.			
B3	Doğrudan Temin,	Mali risk	-Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması teknik destek alınamaması. Cihazın atıl duruma düşmesi ve işlerin aksaması	Kontrol önemi yok.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Satıcıların performansı takip edilmesi için bir çizelge hazırlanması performansından memnun kalınmayan tedarikçi tercih edilmemelidir.			
B10	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Mevzuat riski	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmeli ve süreç izlenmelidir. Mini bir sınav yapılabilir. Süreç izlenmelidir.			
B13	Satın alma	Faaliyetlerin Karışıklığı- Mevzuat	Acil satın alımlar	-Acil satın almalar personelin en sıkıntılı gördüğü süreç. Bu sebeple sürecin her hangi bir aşamasında hata olması
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Satın alma sürecinde karar verme becerisi öne çıkmaktadır. Satın alma sürecinde teklifler değerlendirilmesi ve uygun olanlar belirlenirken neye göre hareket edileceği belirli olmadığından belirli kriterler konulmalıdır.			

Tablo 3.3: Mali İşler Birimi Risk Kontrol Matrisi (Devamı)

B4	Taşınır Mallar	Mali Risk- Usulsüzlük ve Yolsuzluk	-Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması. Satın alma talebi sadece yetkili personel tarafından yapılmamaktadır. - Maximum stok seviyesi belirlenmemiştir. - Harcama yetkilisinin stok durumu hakkında bilgisinin olmama ihtimali.	Satın alma talebini harcama yetkilisi onaylamaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Satın alma talebi harcama yetkilisi tarafından kontrol edilmemektedir. Harcama yetkilisi talep edilen malzemenin stokta olup olmadığını taşınır kayıt yetkilisine sormaktadır. Mal alımlarında talep ön şartı olarak stok eşik değerleri belirlenmelidir. Satın alma için piyasa araştırmasını ve teslim alma işlemini aynı personel yapmaktadır. Satın alma işlemi için görevler ayrılığı ilkesine uyulmalıdır. Süreç izlenmelidir.			
B5	Satın Alma	Mali Risk, usulsüzlük ve yolsuzluk	-Satın alınan malların faturalarının içerik yönünden hatalı olması	Satın alınan taşınırlar sayılarak ambara alınmaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Taşınır kontrol yetkilisi faturaları şekil yönünden incelemelidir Faturaların şekil şartları ile ilgili eğitim verilmelidir.			
B6	Taşınırlar	Mali Risk	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	Taşınırlar bodrumda stoklanmaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Su baskını ve yangın riskine karşı önlemler alınmalıdır.			
B7	Mali, Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Mali Risk	Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	Acil ihtiyaçların neler olabileceğinin esasları ayrıntılı olarak belirlenmelidir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Su baskını ve yangın riskine karşı önlemler alınmalıdır.			
B8	Taşınır Mallar	Mali Risk- Faaliyet Riski	-Eksik veya fazla gelen malzemenin tamamının kontrol edilmeden teslim alınması. Miktarı yanlış olabilir taşıma sırasında zarar görmüş olabilir.	Kabul komisyonu kontrolünü yapmaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Malzemenin teslim alınması ile ilgili komisyon rapor düzenlemektedir. Komisyonun çalışma etkin ve verimli çalışmasına özen gösterilmeli ve süreç izlenmelidir.			
B9	Doğrudan Temin	Yapısal Risk	- Teknik Şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanma riski. Teknik şartnamenin uzman kişiler tarafından hazırlanmaması ve standartlara uygun olmayan malzeme satın alınması. Sonuçta kaynağın israfı ve kamu zararı.	Teslim alınan malzemenin doğruluğunu teyit etmek için muayene kabul komisyonu tarafından kontrol edilmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Teknik şartnameyi malzeme talebini yapan kişi hazırlamaktadır. Ayrıca muayene kabul komisyonunda yer almaktadır. Teknik şartname uzman kişiler tarafından hazırlanmalıdır. Malzeme talep eden komisyonda yer almamalıdır.			

Tablo 3.3: Mali İşler Birimi Risk Kontrol Matrisi (Devamı)

B11	Satın Alma	Mevzuat Riski	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	Kontrol önlemi yok
Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Taşınır kontrol yetkilisinin faturalarını şekil yönünden incelemelidir. Faturaların şekil şartları ile ilgili eğitim verilmelidir.				
B12	Mali İşler	Mevzuat Riski	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	Mevzuatla ilgili eğitim alınmıştır.
Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: İhale, taşınır sayımı, doğrudan temin, zimmet ön ödeme gibi fazla sayıda sürecin varlığı ve bunların hepsinin mevzuata göre yapılması sürecinde bilgi deneyim ve teknik yetersizlikler sebebiyle hata olabileceğinden eğitimlere önem verilmelidir.				
B16	Mali İşler	Bilgi Teknolojileri Riski	-Personelin birden çok uygulamayı (EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe) teknik bilgi yetersizliği nedeniyle etkin ve verimli bir şekilde kullanamaması	-Personele teknik bilgiye dayalı eğitim almıştır.
Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Programların etkin kullanılmasına yardımcı olmak için eğitimler devam etmelidir.				
B14	Doğrudan Temin	Sürecin Karışıklığı Riski- Mevzuat Riski- İtibar Riski	- Doğrudan temin sürecin uzunluğu, mevzuat ve prosedürlerin fazlalığı, süreçte karar verme becerisinin öne çıkması,	-Kamu ihale mevzuatı ile ilgili eğitim alınmıştır.
Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Mevzuatta olabilecek değişiklikler ve güncellemeler için eğitimler tekrar edilmelidir.				
B15	Mali İşler	Faaliyetlerin Karışıklığı Riski	Birimin fakülte dışı yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı	Kontrol önlemi yoktur.
Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Birimin fakülte içinde ve dışında yazışmalar ayrıntılı bilgi ve dikkat gerekmektedir. Önemli noktalarla ilgili bilgilerin iş akışlarına ilave edilmesi gerek.				

Araştırmanın sonucunda mali işler biriminde süreç bazında yapılan risk değerlendirmesi sonucunda tespit edilen riskler ve bunları engellemeye yönelik kontrol faaliyetleri çerçevesinde öneriler şöyledir:

Tablo 3.3’de görüldüğü gibi mali işler biriminde süreç bazında yapılan risk değerlendirmesinde stok verilerinin hatalı olması, kayıtlardaki veriler ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması B2 yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. Bu riski önlemek için akademik personelin odasındaki demirbaş sayımı yapılmamaktadır. Sayımlar sadece yılsonunda değil daha sık aralıklar ile yapılmamalıdır. Sayım komisyonu fiili olarak çalışmamaktadır. Sarf malzemelerinde stok kontrolü yapılamamaktadır. Akademik personelin odasındaki demirbaş sayımı yapılmamaktadır. Bu işlemler görevlerin ayrılığı ilkesine göre

farklı kişiler tarafından yapılmalıdır. Demirbaş hareketleri el terminali ile otomatik yapılabilir. Teslim alma, kaydetme ve koruma işlemlerinin taşınır kontrol yetkilisi tarafından yapılmaması önerilmektedir. Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması B3 yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. Bu süreç için kontrol önlemi bulunmamaktadır. Satıcıların performansı takip edilmesi için bir çizelge hazırlanması performansından memnun kalınmayan tedarikçi tercih edilmemelidir. Bütçe hazırlıklarının stratejik plan ve performans programlarına uyumlu olmaması B1, yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. 2016 yılında tahmini ve gerçekleşen bütçe arasında yaklaşık %21 fark çıkmıştır. Bir önceki yıl olan 2015 yılında ise fark %11dir. Tahmini ile gerçekleşen bütçe arasındaki fark 2015 yılına göre 2016 yılında yaklaşık %52 artmıştır. Mali işler birimi, farkın personel alımından kaynaklandığını tahmin etmektedir. Ödenek ihtiyacı doğru belirlenmeli ve farkın nedenleri tespit edilmesi için bütçe kalemlerinin incelenerek sapmanın nedeni veya nedenleri tespit edilmesi önerilmektedir. Sapmanın düşük olduğu bir analitik bütçe fakültenin etkin bir kaynak planlaması yapmasına yardımcı olabileceği düşünülmektedir. Acil satın alımlar B13, Satın alma sürecinde karar verme becerisi öne çıkmaktadır. Satın alma sürecinde teklifler değerlendirilmesi ve uygun olanlar belirlenirken neye göre hareket edileceği belirli olmadığından belirli kriterler konulması önerilmektedir. Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması B10 yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmesi ve süreç izlenmesi mini bir sınav yapılması ve sürecin izlenmesi önerilmektedir.

Bu tespitlerin dışında risk matrisinde yer almayan ancak riskli olabilecek faaliyetler de tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre mali işler biriminde görev tanımları yetki ve sorumlulukların sınırlarının net bir şekilde belirlenmediği görülmüştür. Satın alma birimi doğrudan temin dışında ihale yoluyla satın alma yapmamaktadır. Bu süreç artık rektörlük tarafından yürütülmektedir. İhale süreci satın almanın görev tanımından ve iş akış şemalarından çıkarılarak güncellenmelidir. Mali işler biriminin görev tanımında olmamasına rağmen performans esaslı bütçeyi hazırlamaktadır. Görev ve sorumlulukların ve iş akışlarının güncellenmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra taşınır mallar sadece dönem sonunda değil dönem içinde de sayılmalıdır. Bu sayede yukarıda ifade

edilen riskler gerçekleştiğinde daha erken tespit edilmesine yardımcı olacaktır. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre satın alımlarla ilgili olarak hassas pozisyon analizinin yapılması gerekmektedir. Fakat fakültenin satın alma ile ilgili birimi için bu analiz yapılmamaktadır. Malzeme talep edildiğinde malzeme talep edenin muayene kabul komisyonunda olmaması önerilmektedir. Taşınır kayıt yetkilisi izne ayrıldığında yaptığı iş ve işlemleri bıraktığı yerden devam ettirecek onu yedekleyecek bir çalışan bulmakta sıkıntı yaşanmaktadır.

Araştırmanın sonucu yazılırken araştırmanın yapıldığı iktisadi ve idari bilimler fakültesinde üniversitenin iç denetim birimi denetim faaliyeti gerçekleştirmiştir. Risk oylama formunda özlük işleri personeline yöneltilen katılımcılara sorulan ek ders beyanlarında izinli ve raporlu olanların tespit edilememe riskini katılımcılar düşük görmüşlerdir. Araştırma kapsamında orta seviyede risk olarak derecelendirilen bu riskin iç denetim birimi tarafından yapılan denetim sonucunda gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bu durumda soruların riskleri ölçebilme kabiliyetinin var olduğunu teyit edici bir durum olarak değerlendirilebilir.

3.6.2. Özlük İşler Birimi

Bütün kamu kurumlarının amacı kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılması, faaliyetlerin belirlenmiş yasalara, yönetmeliklere ve prosedürlere uygun açık bir şekilde yürütülmesidir. Bu bağlamda özlük işleri birimi COSO ERM modeli ve KMYK kanununda yer alan hedefler doğrultusunda operasyonel, uygunluk ve raporlama konularında risklerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Özlük işlerinde özlük işleri şefi ve özlük işleri memuru olmak iki personel çalışmaktadır. Özlük işleri birimi fakülte sekreterine bağlı olarak çalışmaktadır. Özlük işleri biriminin çalışmalar sonucunda risk değerlendirme formu tablo 3.4'de yer almaktadır. Bu değerlendirme formu fakülte sekreteri, özlük işleri şefi, özlük işleri memuru ve araştırmacı tarafında puanlanmıştır. Katılımcılar 14 sorudan oluşan risk formunu süreçlerin gerçekleşme olasılıkları ve yapacakları etkiyi puanlamışlardır. Böylelikle süreçlerin risk dereceleri belirlenmiştir.

Tablo 3.4: Özlük İşleri Risk Değerlendirme Formu

NO	Sizce aşağıdaki ifadelerin etki ve olasılık dereceleri kaçtır?	Olasılık					Etki				
		Çok düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek	Çok düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
1.	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
2.	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
3.	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
4.	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
5.	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
6.	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
7.	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
8.	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
9.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
10.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
11.	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
12.	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
13.	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
14.	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

Araştırmacı ve ilgili personelin risk puanlamalarının aritmetik ortalaması alınarak özlük işlerinin Tablo 3.5’de özlük işleri konsolide risk değerlendirme tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 3.5: Özlük İşleri Konsolide Risk Değerlendirme Tablosu

Risk Alanı Kodu	Risk Faktörleri	Riskin Unsurları	Personelin Ortalama Risk Puanlaması A	Araştırmacının Risk Puanlaması B	Ortalama Risk Puanı A+B/2=C	Yüzde C x 4
A1	Mali/ Bilgi Teknolojileri	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	9.78	15	12.39	49.56
A13	Bilgi Teknolojileri	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	5.44	25.00	15.22	60.89
A2	Mali	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	5.33	10.00	7.67	30.67
A3	Mali	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	4.00	15.00	9.50	38.00
A6	Mevzuat	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	4.00	16.00	10.00	40.00
A7	Mevzuat	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	6.22	10.00	8.11	32.44
A8	Mevzuat	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	6.22	10.00	8.11	32.44
A9	Mevzuat	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	4	10.00	7	28.00
A10	Mevzuat	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	4	6.00	5	20.00
A11	Faaliyetlerin karmaşıklığı	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	4.00	8.00	6.00	24.00
A4	Mali	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	4	5.00	4.5	18.00
A5	Mali	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	5.33	4.00	4.67	18.67
A12	Faaliyetlerin Karmaşıklığı ve Operasyonel	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	2.78	3.00	2.89	11.56
A14	Operasyonel	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek aksaklıkların olması	4.00	4.00	4.00	16.00

Tablo 3.5'e göre A1 ve A11 yüksek riskli alanlar, A3, A4, A6, A7, A8, A9, A12, A14 orta riskli alanlar, A2, A5, A10, A13 ise düşük riskli alanlar olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.5'den hareketler Tablo 3.6'da özlük işlerinin risk kontrol matrisi oluşturulmuştur. Tabloda ilgili alanlardaki riskler belirlenerek tanımlanmış, mevcut kontrol faaliyetleri listelenmiştir. Kontrol faaliyeti olan veya olmayan süreçler için kontrol faaliyetleri bağlamında riskleri ortadan kaldıracı ve önleyici kontrol faaliyetleri hakkında öneriler getirilmiştir.

Tablo 3.6: Özlük İşleri Birimi Risk Kontrol Matrisi

Risk Alanı Kodu	Süreç	Risk	Riskin açıklaması	Kontrol Faaliyeti
A1	Ek Ders	Mali Risk/Bilgi Teknolojileri Riski	- Öğretim elemanlarının eksik bilgi eksikliğinden kaynaklı olarak form1 tablosunu mevzuata uygun olarak düzenlenmemeleri. Öğretim elemanlarının ek ders ücretlerini almak için hazırladıkları form-1 tablosu excel formatındadır. Dosyadaki formüller korumalı değildir. Bir veya daha fazla verinin hatalı girilmesi ya da bir formülün silinmesi sonucu beyanın hatalı hale gelmesi ve ödemenin hatalı yapılmasına neden olması.	-Ek ders beyanları kontrol edilmektedir.
A13	Ek ders ve maaş	Bilgi Teknolojileri Riski	-Ek ders ve maaşlar KBS üzerinden düzenlenmesine rağmen bu iki işlemi bütün olarak değerlendirmiyor. Bu durumda unvanı değişen bir akademik personelin maaş bordrosunda değiştirilen unvanı ek dersler bordrosunda gözüküyor.	Sistem Maliye Bakanlığına ait olduğundan düzeltici bir önlem bulunmamaktadır.

Tablo 3.6: Özlük İşleri Birimi Risk Kontrol Matrisi (Devamı)

A2	Maaş	Mali Risk	-Maaşların hatalı hesaplanması .Toplamda 7 ek ve personel sayısı kadar bordro kontrol edilmelidir. Hazırlanan eklerin hatalı olma ihtimali (icmal listesi, kesinti listesi, Banka listesi, AGİ(Asgari Geçim indirimi)Bordrosu Emekli keseneği, Sendika listesi)	-Bordro ve ekler kontrol edilmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Bordrolar hazırlanırken maaşların nasıl hesaplanacağını gösteren rehber, el kitabı, broşür niteliğinde uygulamaya yönelik bir döküman hazırlanmalıdır.			
A3	Maaş ve ek ders	Mali Risk	-Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi Personel ücretsiz izinli, raporlu olduğunda veya görevli olduğunda bunun özlük işlerinde tespit edilmesi ve bunun sonucunda fazla ödeme yapılması, kamu zararı olması	Özlük işleri tarafından kontrol edilmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Ek dersler elektronik ortamdan verilmelidir.			
A6	Özlük işleri	Mevzuat Riski	- Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Yeni bir düzenleme veya mevzuat değişikliğinde kurum içi eğitimler verilmeli ve süreç izlenmelidir.			
A7	Özlük işleri	-Mevzuat Riski	-Akademik personelin, özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmeli ve süreç izlenmelidir. Mini bir sınav yapılabilir.			
A8	Özlük işleri	Mevzuat Riski	-İdari personelin, özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmeli ve süreç izlenmelidir. Mini bir sınav yapılabilir.			
A9	Özlük işleri	Mevzuat Riski	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmeli ve süreç izlenmelidir. Değerlendirme sınavı yapılabilir.			
A10	Özlük işleri	Mevzuat Riski	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	Eğitim alınmıştır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Dönem içinde ilgili mevzuat ile ilgili eğitim verilmeli ve süreç izlenmelidir. Mini bir sınav yapılabilir. Süreç izlenmelidir.			

Tablo 3.6: Özlük İşleri Birimi Risk Kontrol Matrisi (Devamı)

A11	Özlük işleri	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	-Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması.	Eğitim verilmiştir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Bordrolar hazırlanırken maaşların nasıl hesaplanacağını gösteren rehber, el kitabı, broşür niteliğinde uygulamaya yönelik bir döküman hazırlanmalıdır.			
A4	Ek Ders	Mali Risk/Bilgi Teknolojileri Riski	-KBS(Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi) ye ek ders yüklerinin yanlış girilmesi. KBS’de ek ders yükleri ile ilgili verilerin hatalı olması, ödeme bordrosu hatalı düzenlenmesi ve nihayetinde hatalı ödeme emrinin onaya sunulması	Kontrol edilmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Ek ders yükleri ile ilgili süreç izlenmelidir.			
A5	Maaş	Mali Risk	-Fakülte personelinin özlük bilgilerinde bilgilerde yanlışlık olma ihtimali.	-Bilgiler sistem üzerinden kontrol edilmektedir. personelinin bilgileri personelin kendi beyanı, rektörlük ve ilgili kurumlardan gelen bilgiler doğrultusunda güncellenmektedir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Personel dosyaları incelenip sistemdeki bilgiler ile karşılaştırılıp güncel olmayan bilgiler var ise bunlar güncellenmelidir.			
A12	Özlük işleri	Faaliyetlerin Karmaşıklığı ve Operasyonel	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	Kontrol bulunmamaktadır.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Yazışmaların takibi için iş akışlarının içine dipnotlar yazılarak aksaklıklar giderilebilir.			
A14	Özlük işleri ve tahakkuk birimi	-Görev ve sorumluluklar	-Birimde görevli olan şef ve memurun görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması.	Görev ve sorumluluklar yazılı olarak belirtilmiştir.
	Kontrol Faaliyeti Bağlamında Öneriler: Görev ve sorumlulukların tanımlarında çok fazla ortak nokta var. Bu ayrım daha net olarak ifade edilmelidir.			

Tablo 3.6’da görüldüğü gibi özlük işleri biriminde süreç bazında yapılan risk değerlendirmesinde ek ders ve maaşlar KBS üzerinden düzenlenirken hata olması A13 yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. Bu riski önlemek için sisteme manuel müdahale edilerek düzeltildiğinde ünvanı değişen akademik personelin olup olmadığı her ay işlemlere başlamadan kontrol edilmelidir. Süreç izlenmelidir.

Ek ders beyanlarının hatalı olma riski, yüksek dereceli risk olarak belirlenmiştir. Bu riski önlemek için öğretim elemanlarına ek ders beyanlarına yönelik bilgilendirilmelidir. Beyanın verildiği Excel dosyası hücre korumalı olmalıdır veya ek ders beyanları elektronik ortamda doldurulmalıdır.

Araştırmanın sonucunda özlük işlerinde süreç bazında yapılan risk değerlendirmesi sonucunda tespit edilen riskler ve bunları engellemeye yönelik kontrol faaliyetleri çerçevesinde öneriler şöyledir:

Bu tespitlerin dışında risk matrisinde yer almayan ancak riskli olabilecek faaliyetler de tespit edilmiştir. Özlük işleri, iletişim fakültesinin özlük işlerini de yapmaktadır. Özlük işlerinin iş akışlarında ve görev tanımlarında bu görevler ve iş akış süreçleri yer almamaktadır. Bu bağlamda görevlerin ayrılığı standardı gereğince iş akış şemaları, görev yetki ve sorumlulukları güncellenmelidir. İlgili personel senelik izine ayrılacağında kamu iç kontrol standartları yer alan yetki devri standardına uyulmamaktadır. Özlük işleri şefi izne ayrıldığında işlerin yürütülmesinde sıkıntı yaşanmaktadır. Bu durum faaliyetlerin sürekliliği standardı çerçevesinde iyileştirme yapılması önerilmektedir. Özlük işlerinde kurum içi ve kurum dışı yazışmaların personel tarafından titizlikle yapılmadığında iş ve işlemlerde gecikme veya yapılamama riski bulunmaktadır. Bu riski engellemek için yazışmalar ile ilgili önemli noktalar iş akışlarına eklenmesi önerilmektedir.

Alınan eğitimlerin genel olarak personel tarafından yeterli görülmediği tespit edilmiştir. Yeni bir uygulama söz konusu olduğunda yürütülmesinde sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlar alınan eğitimlerle tamamen aşılamamaktadır. İlgili memur bu sorunları başka bir memurdan bilgi alarak çözmeye çalışmaktadır. Operasyonel, raporlama ve mevzuata uyum konularında detaylı yol gösterici rehber niteliğinde dokümanlar hazırlanarak personel bu konularda bilgilendirilerek hizmet içi eğitimler verilmesinin risklerin azaltılmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Yüksek riskli alanlar acil önlem gerektiren orta derecede riskler acil olmayan fakat yine de önlem alınması gereken risklerdir. Düşük derecede riskler önlem alınmasına gerek duyulmayan fakat izlenmesi gereken risklerdir. Burada dikkat edilmesi gereken riskleri ortadan kaldıracı önlemler alınırken fayda maliyet analizine göre karar verilmesidir.

Bu araştırma ile benzer araştırma sonuçları incelendiğinde;

Kaya (2010) araştırmasında bir otel işletmesinin satın alma sürecinde ki riskleri ölçmeye çalışmış araştırması sonucunda; faaliyet, mevzuat, usulsüzlük riskleri yüksek dereceli riskler olarak tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra bilgi teknolojileri ve insan kaynakları risklerini ise düşük dereceli riskler olarak tespit etmiştir. Bu araştırmanın mali işler biriminde elde edilen bulgular ile Kaya'nın araştırmasında elde ettiği bulgular arasında usulsüzlük, faaliyet ve mevzuat risklerinin yüksek dereceli ortak riskler olduğu görülmektedir. Buna karşın düşük dereceli riskler arasında ortak risk olmadığı görülmektedir. Akkaya (2011) bir otel işletmesinin mali işler biriminde faaliyetler risklerini ölçmeye çalışmıştır. Araştırması sonucunda; mevzuat ve tahsilat süreçleri yüksek riskli süreçler olarak tespit etmiştir. Bunun yanı sıra raporlama ve nakit yönetimi konuları ise düşük riskli faaliyetler olarak tespit edilmiştir. Bu araştırmanın mali işler biriminde elde edilen bulgular ile Akkaya'nın araştırmasında elde ettiği bulgular arasında mevzuat. Buna karşın riskinin ortak risk olduğu görülmektedir. Buna karşın raporlama riski bu çalışmada Akkaya'dan farklı olarak yüksek dereceli risk olarak tespit edilmiştir. Yarız (2011) bir bankanın bütün birimlerinin faaliyetlerinde nihai risk düzeyini ölçmeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda yüksek risk içeren faaliyet tespit edememiştir. Buna karşın ödemeler sistemi, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, krediler, mevzuat riskleri düşük riskli faaliyetler olarak tespit edilmiştir. Bu çalışmada mali işler ve özlük işleri birimlerinde süreçlerin riskleri belirlenmeye çalışılmıştır. Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve birim genelinde yazışmalar ile ilgili faaliyetlerin karmaşıklığı riskleri düşük riskli süreçler olarak belirlenmiştir. Özlük işleri biriminin genelinde süreçlerde yetkilendirme ile faaliyetlerin karmaşıklığı riskleri, sisteme girilen ek ders yüklerinin hesaplanması ile ilgili bilgi teknolojileri riski düşük riskli süreçler olarak belirlenmiştir. Yarız'ın banka genelinde belirlediği riskler ile bu araştırmanın mali ve özlük işleri birimlerinde ki riskler birlikte incelendiğinde, bilgi teknolojileri ve mevzuat risklerinin her iki çalışmada düşük derecede ortak riskler olduğu görülmektedir. Bu araştırma ile diğer üç araştırmanın farklılıkların özel ve kamu sektörü ayırımından olabileceği düşünülmektedir. Bunu yanı sıra organizasyon yapıları, kurumsallık anlayışları, farklı kurumlar tarafından denetlenmeleri ve farklı mevzuatlara tabi olmalarının bu farklılıkların nedenleri olduğu düşünülmektedir.

SONUÇ

Dünya genelinde yaşanan kamu mali yönetim anlayışındaki değişimler neticesinde Türk kamu mali yönetimi anlayışı da değişmiştir. Bu yeni anlayış uluslararası standartlar ve KMYKK'nda yer alan kaynakların etkin ve verimli kullanımı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri temelinde şekillenmiştir. Kanunda performans esaslı bütçe ve stratejik planlama yapılması öngörülmüştür. Bu bağlamda iç kontrol ve iç denetim mekanizmaları getirilmiş iç denetimin risk odaklı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

2000'li yılların başından itibaren denetim faaliyetleri risk odaklı yapılmaya başlanmıştır. Bu yeni anlayışla birlikte artık tehlikeleri bekleyip tehlikeler meydana geldikten sonra önlem almaya çalışmak ve kontrol yöntemleri geliştirmek yerine "en iyi savunma hücumdur" anlayışı ile işletmelerin karşılaşılabileceği risklerin önceden tanımlanması, tespit edilmesi ve bu riskler için kontrol faaliyetleri çerçevesinde fayda maliyet analizi de yapılarak önlem alınması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmeler riskleri tanımlamalı, sınıflandırmalı ve riskleri derecelendirerek öncelik sırasına koymalıdır. Risklerin önceliklendirilmemesi işletmelerdeki suiistimal vakalarının artışına da neden olabilecektir. Ayrıca iç denetimin risk odaklı yapılması iç denetçinin denetim faaliyetlerini planlarken denetlenmesi gereken alanları daha doğru biçimde belirleyerek denetim zamanını etkin bir şekilde kullanmasına ve riski yüksek olan alanlarda denetim faaliyetini gerçekleştirmesine yardımcı olacaktır.

Araştırmanın amacı Türkiye'de ve kamu kurumlarında iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetimin mevcut durumunu ortaya koyarak özel bütçeli bir kamu kuruluşu olan bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesindeki özlük işleri ve mali işler birimlerindeki riskleri tanımlamak, riskleri önem derecesine göre sıralamak ve iç kontrol sisteminin bir diğer unsuru olan kontrol faaliyetleri hakkında önerilerde bulunulmaktır.

Araştırmanın yöntemi olarak Kamu İç Denetim Risk Değerlendirme Rehberi'nde yer alan ve idarelerin kendine has özelliklerine göre uyumlaştıracığı ölçek temel alınmış ve riski ölçmek için bu rehberde yer alan ve COSO tarafından önerilen sıralama ölçümlene tekniği kullanılmıştır. Risklerin tanımlanması ve

değerlendirilebilmesi için süreç analizi yapılmıştır. Araştırma konusuyla ilgili mevzuat ve rehberler incelenerek konu hakkında genel bilgi sahibi olunmuştur. İktisadi ve idari bilimler fakültesinin internet sayfasından iş akış şemaları ve uygulamanın yapılacağı mali işler ve özlük işlerindeki personelin görev yetki ve sorumlulukları incelenerek süreç hakkında bilgi edinilmiştir. Uygulama mülakat şeklinde gerçekleşmiş ve mülakat tutanağı personel ile paylaşılarak mutabakat sağlanmıştır. Eldeki veriler ışığında literatür taraması yapılarak, risk değerlendirme formları hazırlanmıştır. Formda yer alan sorular etki ve olasılıklarla ilgili 1 ile 5 arası puanlama şeklinde değerlendirilmiştir. Yapılan puanlamalar sonucunda süreçler için bir risk derecesi oluşmuştur. Araştırmacının risk puanlamaları ile beraber sonuçlar konsolide edilerek risk haritası oluşturulmuştur. Risk kontrol matrisi hazırlanmış riskleri engellemek için iç kontrol sisteminin bir diğer unsuru olan kontrol faaliyetleri hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Sonuç olarak yapılan araştırmalar neticesinde mali işler biriminde bütçe hazırlama sürecinde raporlama riski, taşınır mallar sürecinde usulsüzlük riski, doğrudan temin sürecinde mali risk, satın alma sürecinde faaliyetlerin karmaşıklığı ve incelenen bütün süreçlerde mevzuat riski yüksek dereceli riskler olarak belirlenmiştir. Özlük işleri birimindeyse ek ders ve maaş hazırlama süreçlerinde mali risk ve bilgi teknolojileri riskleri yüksek dereceli riskler olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda birimlerin görüşleri de alınarak ve önem sırasına göre belirlenen risklerin ortadan kaldırılabilmesi ve engellenebilmesi için bir eylem planı hazırlanabilir. Bunun yanı sıra risk değerlendirme sürecinin belirli dönemler itibarıyla tekrarlanması ve güncellenmesi gerekmektedir. Yapılacak değerlendirme faaliyetleri fakültenin stratejik planları doğrultusunda ulaşmak istediği noktaya yol kazasına uğramadan ve istenilen süre içinde ulaşmasında önemli katkılar sağlayabilir.

Bu araştırma gelecekte üniversite genelinde diğer fakültelerde uygulanarak veya farklı devlet veya vakıf üniversitelerinin fakülteleri ve SGDB dahil edilerek genişletilebilir. Bilgi teknolojileri kaynaklı hatalar mali, stratejik ve mevzuat açısından daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilebilir. Bunun yanı sıra siber saldırılara karşı risklerin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- ABD Sayıştayı, (1999); *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*, (Çev. Özeren, Baran).
- Acar, Durmuş, Özen Akçakanat, (2012); “Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamaların Karşılaştırılması,” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 28, s.1-17.
- Acar, Durmuş, Özen Akçakanat, (2012); “Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 37, s.25-46.
- Acar, Pınar, (2016): “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi,” <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kon-.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 21.08.2016).
- Adalet Bakanlığı (2017); http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_plani_ve_programi_hazirlama_rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 19.04.2017)
- Adiloğlu, Burcu (2011); *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aldridge, Richard, H., Janet, L., Colbert (1994); “Management’s Report on Internal Control and the Accountant’s Response,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 9, s.21-28.
- Alikadioğulları, Arzu, (2011); “Türkiye’de Mali Reformlar Kapsamında, İç Kontrol Sistemi Uygulaması,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- HUD (2004); “Denetim İlke ve Esasları,” Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Ak, Akın (2010); “Türk Kamu Yönetiminde Yetki Devri ve Karşılaşılan Sorunlar,” Başbakanlık Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Aktan, Coşkun, Can, (2006); “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme,” Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun, Can, Kamil Tüğen, (2006); “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi,” Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme,” Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Tamer (2005); “Ulusal ve Uluslararası düzenlemeler bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, s. 138-164.

- Aksoy, Mehmet, (2008); “Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim,” Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Akyel, Fatih (2010); “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının birbirileri ile ilişkileri ve Türk Kamu Mali Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi,” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3 s.1-22.
- Akyel, Fatih (2010); “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi,” Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, s. 83-97.
- Akyel, Recai, Hacı, Ömer, Köse, (2010); “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği,” *Türk İdare Dergisi*, Sayı 466, s. 9-45.
- Al, Hamza, (2007); “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş,” *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 40/4, s.45-61.
- Apan, Ahmet, (2011); “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi,” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, s. 1-22.
- Apan, Ahmet, (2012); “Türk Denetim Sistemine Yeni Bir Soluk, Denetim Koordinasyon Kurulu,” *Türk İdare Dergisi*, Sayı 474, s. 9-33.
- Aslan, Bayram, (2010); “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, s. 63-86.
- Arslan, Işıl, (2008); “Kurumsal Risk Yönetimi,” Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s.1-189.
- Avrupa Komisyonu, (2014); Türkiye 2014 İlerleme Raporu.
- Baskan, Gülsün, Atanur, (1992); “Yükseköğretimde Değerlendirme,” *Amme İdare Dergisi*, Cilt 25, Sayı 1, s.175-184.
- Başar, Mehmet, Metin, Coşkun, (2006); *Bankacılık Uygulamaları*, Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.
- Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2012); Harcama Birimleri Kılavuzu.
- Baykara, Tunahan, S., (2014); “OECD Ülkelerinde İç Denetim,” *Denetişim Dergisi*, Sayı 14, s.42-58.
- Batmaz, Yavuz, (2015); “Denetim Üzerinde Kamu yönetimindeki Değişimi Anlamak,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 98, s. 5-18.
- Bezirci, Muhammet, Fehmi, Karasioğlu, (2011); “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi,” *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 21, s.571-592.

- Bozkurt, Cevdet, (2009); “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi,” *Denetim Dergisi*, Sayı 3, s.29-40.
- Bozkurt, Cevdet, (2010); “Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim,” *Denetim Dergisi*, Sayı 4, s. 17-30.
- Bozkurt, Mehmet, (2010); “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve İç Denetim,” *Temmuz-Ağustos-Eylül, Dış Denetim*, s.131-138.
- Bulut, Ersin, (2015); “Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek mi?,” s.1-52.
- TİDE, (2011); *İç Denetim Dergisi*, Sayı 28, s.50-51.
- BÜMKO (2016a); *Kamu İç Kontrol Rehberi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Erişim Tarihi: 20.09.2016).
- BUMKO (2016b); <http://www.bumko.gov.tr/TR,2010/kamu-ic-kontrol-standartlari-tebliği.html>, (Erişim Tarihi: 04.10.2016).
- BÜMKO (2017a); *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğü <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 07.01.2017).
- BUMKO (2017b); <http://www.bumko.gov.tr/TR,3/tarihce.html>, (Erişim Tarihi: 13.04.2017).
- BUMKO (2017c) <http://www.bumko.gov.tr/TR,4/bumko39nun-gorevleri.html>, (Erişim Tarihi: 13.04.2017).
- Çiftçi, Yavuz ve Alper Erserim (2007); “İç Kontrol Sistemi Bağımsız Denetim İlişkisi İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin incelenmesi,” *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt 9, Sayı 3, s. 76-98.
- Can, Songül, (2015); “Kamu Kurumlarında İç Kontrolün Önemi ve Etkinlik Faktörleri,” *Mali Hizmetler Uzmanlık Tezi*, Manisa.
- Candan, Ekrem, (2006a); “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetiminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, s. 188-194.
- Candan, Ekrem, (2006b); “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar,” *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı 38, s. 1-23.
- Candan, Ekrem, (2009); “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay,” *Denetim Dergisi*, s. 6-24
- COSO (2004); “Enterprise Risk Management Integrated Framework Executive Summary,” <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>, (Erişim Tarihi 13.02.2017).

- COSO (2013); Internal Control Integrated Framework Executive Summary, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may-20.pdf>, (Erişim Tarihi:20.03.2017).
- COSO (2017); <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>, (Erişim Tarihi: 20.03.2017).
- The City University of Newyork, (2014); Risk Management Guide, s.1-18.
- Çakıroğlu Sabri (2013); “İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi,” <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7362,scakirogluicdenetimveickontroltekis.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 17.06.2016).
- Çalış, Yıldırım, Ercan (2013); *Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması*, Yalın Yayıncılık, İstanbul.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2013); İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi, Versiyon 1.0.
- Çatıkkaş, Özgür, Mustafa, Okur, İsmail, Balkan, (2012); “Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması,” Türk Bankalar Birliği Yayını, Yayın no 287.
- Ceran, Yunus, (2009); “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim,” *Niğe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s.168-178.
- Çevikbaş, Rafet, (2011); “ Türkiye’de İç Dentim Kurumu,” *Türk İdare Dergisi*, Sayı 471-472, Haziran-Eylül, s.47-67.
- Çolak, Bayram, (2006); “5018 Sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-1,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 216, s. 130-137.
- Coşkun, Recai, Remzi Altunışık, Serkan Bayraktaroğlu, Engin Yıldırım (2015); *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- ÇSBG İç Denetim Birimi, (2008); Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığında İç Kontrol Sistemi Kurulmasına İlişkin Yol Haritası, İnceleme Raporu.
- ÇSBG Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2013); İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetim Rehberi.,
- CU (2016); <http://arsiv.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/DenetimRehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2016).
- Çölgezen, Övül, (2006); “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 294 s.135-140.
- D’Aquila, Jill, Robert, Houmes, (2014); “COSO’s Updated İnternal Control and Enterprise Risk Frameworks,” *The CPA Journal*, Cilt 84, Sayı 5, s.54-59.
- Derici, Onur, Zekeriya, Tüysüz, Aydın, Sarı, (2007); “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65, s.151-172.

- Demir, Ömer, (2006); “İç Kontrol Kavram ve Modelleri,” *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat denetisi
- Deniz, Nuray, (2008); “KİMK Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Eğitim Faaliyetleri,” *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni*, Sayı 1, s.1-4.
- Doğan, Saime, Ertuğrul, Burgazlıoğlu, (2015); “İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastanede Uygulaması,” *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, s.18-33.
- DPT (2006); Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/VrllQ+Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Kilavuzu.pdf, (Erişim Tarihi: 13.04.2016).
- Erhan, Umut, Deniz, (2009); “BDDK Tebliği Çerçevesinde Bilgi Sistemleri Denetimi Kavramının İrdelenmesi ve Güncel Gelişmeler,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.91-110.
- Erdoğan, Simay, (2009); “İç Kontrol Sistemi: İktisadi Kamu Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi,” DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara.
- Ercan, Kamil, Metin, (2005); “*Finansal Yönetim*,” 7. Baskı, Ankara.
- Erkan, Mehmet, Serkan, Özdemir ve Mehtap, Karakoç, (2010); “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 185-109.
- Eryılmaz, Aslı (2009); “J-SOX Amerikalı SOX’un Yerini Alır mı,” http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf, Erişim tarihi: 22.03.2016
- Ekici, Hasan, (2012); “Kurumsal Risk Yönetimi: Kalkınma Ajansları Örneğinde,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ECIIA (2016a); <http://www.eciia.eu/what-we-do/what-is-internal-auditing>, (Erişim Tarihi: 10.12.2016).
- ECIIA (2016b); <http://www.eciia.eu/what-we-do/the-eciias-mission>, (Erişim Tarihi: 10.12.2016).
- EÜ (2016); <http://sgdb.ege.edu.tr/d-1209/Gorevleri.html>, (Erişim Tarihi 27.10.2016).
- Federation of European Risk Management Associations (FERMA), (2003); “A Risk Management.”
- Gallagher, Arthur, J., (2009); “Road to implementation ERM for Collages and Universities,”

- Gauthier, Stephan, J., (2005); "From Internal Control to Enterprise Risk Management," Government Finance Officers Association, Cilt 21, Sayı 2, s.56-58.
- Gawaly, I., Hatem, (2008); "Sarbanes Oxleyv and It Security: An Exploratory Case Study Investigating The Impact Of Section 404 On İformation security," Unpublished Doctoral Dissertation, Scholl of Business and Technology, Capella Universty, Minneapolis, USA.
- Günbey, Ahmet, (2008); "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama," Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Harvey, George, (2015); "Enterprise Risk Managment: An Update," *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, s.10-19.
- Griffiths, Phil, (2005); *Risk Based Auditing*, Gower Publishing Limited, England.
- Gül, Mustafa ve İsmail Kaban, (2015); "Bankalarda İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi ve Bir Uygulama," *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Haziran, s. 89-111
- Gümüş, Erdal, Mehmet, Şişman, (2014); *Eğitim Ekonomisi ve Planlaması*, Pegem Akademi, Ankara.
- Gönülaçar, Şener, (2008); "İç Denetimin Bürokratik Serencamı," *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 135, ss. 1-21.
- Güler, Cüneyt, (2010); "Kamuda Yeni Denetim Sistemi," *Dış Denetim*, Temmuz-Eylül, ss. 145-153.
- Güredin, Ersin, (2014); *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gürdal, Temel, Veysel, Çıplak, (2010); "Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması I," *Denetim Dergisi* Sayı 4, s. 93-108.
- Gürdal, Temel, Veysel, Çıplak, (2010); "Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması II," *Denetim Dergisi* Sayı 5, s. 68-78.
- Gösterici, Hüseyin, (2006); "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı- Fonksiyonel Bağımsızlık," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, ss. 177-187.
- Hall, John, (2007); "Internal Auditing and ERM:Fitting in and Adding Value," https://na.theiia.org/aboutus/Public%20Documents/Sawyer_Award_2007.pdf (Erişim Tarihi: 10.10.2017).
- Haktan, Hasan, Basri, (2006); "Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 298, ss. 11-14.
- Hasanefendioğlu, Devrim, (2009); "Denetimde İş Etiği ve Bilinçsiz Yönelim Riski," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 339, ss. 54-60.

- Holton, A., Glyn, (2004); "Defining Risk," *Financial Analysts Journal*, Sayı 6, s.19-25.
- IIA (2016); <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (Erişim Tarihi: 05.05.2016).
- IIA (2017a); <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Erişim Tarihi:05.02.2017).
- IIA (2017b); <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi 07.02.2017).
- IIA (2017c); İç Denetim Mesleki Uygulamaları İçin Uluslararası Standartları, https://www.tide.org.tr/uploads/IIA_vs_GAGAs.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2017).
- INTOSAI (2006); Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev.: B. Özeren).
- INTOSAI (2016); <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi: 10.12.2016).
- ISSAI (2017); http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf, (Erişim Tarihi:19.01.2017).
- İbiş, Cemal, Özgür Çatıkkaş, (2012); "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış," *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran, Sayı 85, s. 95-121.
- İDKK (2008); Kamu İç Denetim Genel Raporu, http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%20C4%B1/2008_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2016).
- İDKK (2011); Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimiStratejiBelgesi2011-2013.aspx>, (Erişim Tarihi: 14.02.2016).
- İDKK (2013); Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (Erişim Tarihi: 26.05.2017).
- İDKK (2014); Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2014-2016_StratejiBelgesi.pdf, (Erişim Tarihi: 04.02.2016).
- İDKK (2016a); Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/PerformansDenetimiRehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- İDKK (2016b); <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, (Erişim Tarihi: 20.03.2016).

- İDKK (2017a); Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/RiskDeğerlendirmeRehberi.aspx>, (Erişim Tarihi 19.04.2017).
- İDKK (2017b); İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlanıProgramıHazırlamaRehberi.aspx>, (Erişim Tarihi: 23.03.2017).
- İyigün, Ömer, (2014); “Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Mali Bilgi Yönetim Sistemi, *Uzman Bakış Dergisi*, Maliye Uzmanları Derneği, S 2, s.114-118.
- Kageyama, Aiko (2014); https://kwansei.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=19536&file_id=22&file_no=1, (Erişim Tarihi: 13.11.2017)
- Karaarslan, Erkan, (2006); “Kamu Harcamalarında Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No 11, s.329-350.
- Karapınar, Aydın, Rıdvan Bayırlı, Hasan Bal, Adem Altay, Emine Çına Bal ve Salih Torun, (2009); *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, Gazi Kitabevi, Ankara Kaval, Hasan, (2008); *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karamustafa, Osman, İdris, Varıcı, Bünyamin, Er, (2009); “Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Firmalar Üzerine Bir Uygulama,” *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 17, s.100-119.
- Kahyaoğlu, Sezer, Bozkuş, (2012); “Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak,” *Denetim Dergisi*, Sayı 9, s.9-11.
- Karcıoğlu, Reşat, Ramazan, Yanık, (2010); “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 24, Sayı 4, s.229-241.
- Kaya, Bertan, (2013); “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar,” *Denetim Dergisi*, Sayı 11, s.20-31.
- Kaya, Seda, (2015); “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kayım, Ali, (2009); “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği,” *Denetim Dergisi*, Sayı 3, s.41-58.
- Keleş, Hayrullah, (2006); “Kamuda Risk Esaslı Denetim,” Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın no 11, s.351-363.
- Kıral, Halis, (2014); “Kamu İç Denetim Reformu Uygulamaları,” *XVIII. Türkiye İç Denetim Kongresi*, 20-21 Ekim, İstanbul, s.1-66.

- Kishalı, Yunus, Davut, Pehlivanlı, (2006); “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 30, s.75-87.
- Keskin, Anıl, Duygu, (2009); “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi,” *Denetim Dergisi* Sayı 3, s. 14-21.
- Keskin, Anıl, Duygu, (2010); “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı,” *Denetim Dergisi* Sayı 4, s. 38-46.
- KGK (2016); http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf, (Erişim Tarihi: 16.11.2016).
- KGK (2017); https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf, (Erişim Tarihi: 16.02.2017).
- Kılıç, Çiğdem, (2015); “Stratejik Yönelimlerin Eşbiçimliliği; Vakıf Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kırdı, Işık, (2011); “Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü,” *Denetim Dergisi*, Sayı 8, s. 9-15.
- Kızılboga, Rüveyda (2012); “Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılboga, Rüveyda (2013); “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi,” *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, s.107-119.
- Kızılboga, Rüveyda, Filiz, Özşahin, (2013); “Etkin bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine İç Denetçilere Katkısı,” *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s. 220-236.
- Korkmaz, Umut, (2007); “Kamuda iç Denetim I,” *Bütçe Dünyası*, Cilt 2, Sayı 25, s.1-15.
- Koçak, Yaman, Süleyman, Tamer Kavakoğlu, (2010); “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, s.119-148.
- Koçdemir, Mehmet, (2006); “İç Denetim,” *Güncel Mali Sorunlar, Muhesabat Kontrolörleri Derneği Yayını No. 11*, Ankara.
- Kulak, Fatih, (2009); “Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Kulikova, Libuse, Dina, Satdarova, (2016); "Internal Control and Compliance-Control as Effective Methods Management, Detection and Prevention of Financial Statement Fraud," *Academy of Strategic Management Journal*, Özel Sayı 1, s.92-103.
- Külahi, Aslan, Ezgi, Göksel, Tiryaki, Ahmet, Yılmaz, (2013); "Türkiye'de Basel I, II ve III Kurallarına Uyum Süreci," *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt, 10 Sayı 40, s.185-200.
- Kürklü, Erdem, (2014); "Kamu İdarelerindeki İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi: Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama," Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- KTU (2017); Risk Değerlendirme Standartları, http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/16_00_00_5d20f.pdf, (Erişim Tarihi:24.04.2017).
- Lee, Minwoo, Janet, L., Colbert, (1997); "Analytical Procedures: Management Tools for Monitoring Controls," *MCB University Press*, Cilt 35, s.392-397.
- Lindler, Axel, Jonas, Wendt, (2013); "Implementing Enterprise Risk Management in Swedish Corporations: A Study of Incentives and Obstacles," Unpublished Masters Thesis, Lund University School of Economics and Management Department of Business Administration, Lund.
- Doğmuş, Makbule, Didem, (2008); "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi," Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi.
- MB (2016); <https://www.maliye.gov.tr/Denetim/%C3%9Cst%20Y%C3%B6netimi%20Sunu%C5%9Fu.pdf> (Erişim Tarihi: 05.10.2016).
- Memiş, Mehmet, Ünsal, (2006); "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması," Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Memiş, Mehmet, Ünsal, Mehmet, Fatih, Güner, (2011); "Avrupa Birliği Muktesabatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler," *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2, s.149-164.
- Mocan, Reşat, (1987); "Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim," *Amme İdare Dergisi*, Sayı 20/3, s.55-60.
- Moeller, R., Robert, (2014); *Executive's Guide to COSO Internal Controls*, Wiley Corporate, New Jersey.
- Mutluer, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, (2011); *Bütçe Hukuku*, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

- Negiz, Nilüfer, (2011); “Kamu Yönetimi Eğitimi ve Üniversitelerin İmajı, Konusunda, Kamu Yönetimi Öğrencilerinin Tutumu: Adım Kapsamındaki Üniversiteler Bağlamında Bir Araştırma,” Kuram ve Yönetim Açısından Türkiye’de Kamu Yönetimi, Bildiriler Kitabı, IX. Kamu Yönetimi Forumu(TODAİE) s. 399-424.
- NHS National Patient Safety Agency (2008); *A Risk Matrix for Risk Managers*, January 2008, s.1-17.
- OECD (2015); http://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance_9789264257443-tr, (Erişim Tarihi: 08.02.2017).
- Onur, Ayşenur, (2010); “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu,” Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Oralhan, Burcu, (ty); “Kalitatif Risk Değerlendirme Teknikleri,” Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Ünite 4.
- Önal, Ahmet, (2012); “Kamu Yönetimi Anlayışında Değişim ve İç Denetim,” *Denetim Dergisi*, Sayı 10, s.16-19.
- Ös, Enis, (2010); “Denetim Evreninin Belirlenmesinde Alternatif Bir Yöntem: Analitik Hiyerarşi Prosesi,” *Denetim Dergisi*, Sayı 4, s. 8-16.
- Özaydın, M., Enver, (2010); “Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler,” *Denetim Dergisi*, Sayı 4, s. 31-37.
- Özbek, Çetin, (2012); *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No.3, İstanbul.
- Özer, Kamil, (2008); “Kamu İç Mali Kontrolü Alanında Yapılan Düzenlemeler,” *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni*, Sayı 1, s.1-18.
- Paranomis, (2017); <https://www.paranomis.com/sermaye-piyasasi-kurulu.html>, (Erişim Tarihi: 19.01.2017).
- Parlak, Müslüm, (2011); “İç Denetçi ile İç Denetim Raporları Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi,” *Denetim Dergisi*, Sayı 6, s.62-70.
- Poyraz, Erkan, (2013); “*Finansal Yönetim*,” 2. Baskı, Bursa.
- PROVITI (2006); “Guide to Enterprise Risk Management” https://www.proviti.com/sites/default/files/protivitierm_faqquide.pdf, (Erişim Tarihi: 27.03.2017).
- PROVITI (2017); <http://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework>, (Erişim Tarihi: 02.02.2017).

- SPK (2016); <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>, (Erişim Tarihi: 16.01.2016).
- Sümer, Ebru, (2010); “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları,” Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.
- Strateji Geliştirme Başkanlığı, (2014); Kamu Mali Yönetimi El Kitabı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları No.2, Ankara.
- TİDE (2017); https://www.tide.org.tr/uploads/Gurdogan_Yurtsever.pdf (Erişim Tarihi: 18.01.2017).
- Uzay, Şaban, (2006); “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği,” http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_KG.pdf, (Erişim Tarihi: 02.01.2017).
- Ulusan, Hikmet, Elçin, Eren, Çağrı, Köylü, (2012); “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, s.11-33.
- Uysal, Gürhan, (2010); “COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 48, s.125-129.
- Uzay, Şaban, (2012); “Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri,” *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 4, s.43-63.
- Uzun, Kamil, Gürdoğan, Yurtsever, (2011); “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri,” *İç Denetim Dergisi*, Sayı,29, s.24-26.
- Uzunay, Vildan, (2007); COBIT, *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi*.
- Uzunay, Vildan, (2007); “Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler,” İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Uzmanlık Tezi.
- Uzunay, Vildan, (2008); “AB(12) Ülkelerinde Kamu İç Mali Kontrol Yaklaşımı Çerçevesinde Kurulan Merkezi Uyumlaştırma Birimleri,” *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni*, Sayı 1, s.1-16.
- Ünlü, Ufuk, Ensar, Kocaağa, (2015); “Kamu Hizmetlerinin İşletilmesi Bağlamında Kamu İdarelerinde Toplam Kalite Yönetimi,” *Uzman Bakış Dergisi*, Maliye Uzmanları Derneği, S 1, s.112-121.
- Yaman, Koçak, Süleyman ve Tamer Kavakoğlu,(2010); “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” *Sayıştay Dergisi Sayı 77, s.119-148*.

- Yavuz, Mustafa, (2011); “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi,” *Mali Çözüm Dergisi*, S 107, s.147-167.
- Yalnız, İlhan, Erdinç, Perçemli, (2009); “Denetim ve İç Denetim Kavramları İle Fon Uygulamaları,” *Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu Çatı Dergisi*, Sayı 21, s.17-26.
- Yarız, Ahmet, (2011); “Bankacılıkta Risk Yönetimi Uygulaması: Risk Matrisi Uygulaması,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Yereli, Ayşe, Necef, (2014); “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,” *Dayanışma Dergisi*, Sayı 121, s.28-36.
- Yereli, Ayşe, Necef, Suat, Kara, (2013); “Risk Odaklı İç Denetim Uygulamalarında Yabancı Ortaklığın Etkisi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 39, s.41-64.
- Yıllancı, Münever (2001); “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç kontrol ve Verimlilik Üçgeni,” *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt 3, Sayı 3, s. 37-50.
- Yıldırım, Nihan, (2014); “Üniversitelerin Yenilikçi, Üniversite- Sanayi İşbirliği ve Bölgesel Kalkınma Yönelimleri Üzerine Bir Araştırma,” *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt 11, Sayı 42, ss.157-174.
- Yurtusever, Gürdoğan, (2011); “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu,” *Denetim Dergisi* Sayı 7, s. 16-24.
- Yurtusever, Gürdoğan, (2011); “Türk Bankacılık Sektöründe Yönetim Beyanı Uygulaması ve İç Denetime Etkisi,” *İç Denetim Dergisi*, Sayı, 28 s.34-43.
- Yücel, A., Tugay, (2013); *Genel Muhasebe*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Yüzbaşıoğlu, Nejat, A., (2003); “Risk Yönetimi ve Bankaların Denetimi,” *Risk Yönetim Konferansı, Risk Yöneticileri Derneği*, 16 Ocak, İstanbul, s.1-35.
- Taş, Cesurhan, Hüseyin, (2005); “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Stratejik Planlama,” *Türk İdare Dergisi*, Sayı 449, s.101-111.
- Tektüfekçi, Fatma, (2011); “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde, Üniversiteler Bünyesinde Kurulan İç Denetim Birimi (Başkanlığı)’nın İncelenmesi,” Cilt 13, S 1, s.85-118
- The City University of Newyork (2014); “*Risk Management Guide*,” s.1-18.
- Topçu, Kemal, Mustafa, (2013); “ Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 91, s.5-31.

- Tosun Hikmet ve A., Uğur, Cebeci, (2008); *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu*, 2.Baskı, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Tufan, Mehri ve Mustafa, Görün, (2013); “Türkiye’deki Kamu iç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 89, s.115-135.
- Tüğen, Kamil, (2013); “*Devlet Bütçesi*,” 12.Baskı, İzmir.
- Türedi, Hasan, Filiz Gürbüz, Ümmügülsüm Alıcı, (2014); “Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı,” *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt 11, Sayı 42, s.141-155.
- Türedi, Hasan, Gencay, Karakaya, (2015); “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı,” *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt 52, Sayı 602, s.67-76.
- Türedi, Hasan, Ümmügülsüm Zor, Filiz Gürbüz, (2015); “Risk Odaklı İç Denetim,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 66, s.1-20.
- Türedi, Hasan, Ahmet, Oğuz, Koban, (2016); “COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri,” *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt 12, Sayı 46, s.155-177.
- Varol, Asaf, (2008); “Harcama Yetkilileri ile İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri,” *Sayıştay Dergisi*, S 70, s.43-50.
- Wendell, Paul, J., (2012); “COSO Publishes New Thought Paper on Enterprise Risk Management,” SEC Accounting Report, Cilt 38, Sayı 4, s.4-5.
- Zencirkıran, Semih, (2015); “EUROSAI Profesyonel Standartlar Hedef Takımı 5. Yıllık Toplantısı,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, s. 131-134.
- <http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf>, (Erişim Tarihi 08.02.2017).
- <http://icdenetim.kultur.gov.tr/TR,46902/mesleki-kuruluslar.html>, (Erişim Tarihi: 05.8.2016).
- <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.03.2017).

EKLER

Ek 1: Risk Değerlendirme Tabloları

Mali İşler Şefinin Risk Değerlendirmesi

	Mali İşler Şefinin Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	2	4	8
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	2	2	4
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	3	3	9
4.	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	3	3	9
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	3	3	9
6.	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	3	4	12
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	3	3	9
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınamaması. İşlerin aksamaması cihazın atıl duruma düşmesi	3	4	12
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	3	3	9
10.	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	3	3	9
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	3	3	9
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	3	3	9
13.	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksamaması.	2	3	6
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	2	3	6
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	3	3	9
16.	Satın alma kararı verilirken bir Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	3	3	9

Taşınır Kontrol Yetkilisinin Mali İşler Risk Değerlendirmesi

	Taşınır Kontrol Yetkilisinin Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	2	1	2
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	4	3	12
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	2	1	2
4.	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	1	1	2
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	3	4	12
6.	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	3	4	12
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	2	2	4
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınamaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	2	3	6
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	3	3	9
10.	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	4	3	12
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	2	3	6
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	3	2	6
13.	Ambarda bulunan taşınırların bozulmasına karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	3	2	6
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	2	2	4
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	3	3	9
16.	Satın alma kararı verilirken bir Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	2	1	2

Taşınır Kayıt Yetkilisinin Risk Değerlendirmesi

	Taşınır Kayıt Yetkilisinin Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	2	3	6
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	2	4	8
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	2	3	6
4.	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	1	3	3
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	1	4	4
6.	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	2	3	6
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	1	3	3
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınmaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	1	4	4
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	2	3	6
10.	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	2	2	4
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	2	3	6
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	3	4	12
13.	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	1	4	4
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	2	4	8
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4
16.	Satın alma kararı verilirken bir Satın alma kararında bir talebin acil olup olmama kararı verilirken hata yapılması	2	3	6

Fakülte Sekreterinin Mali İşler Risk Değerlendirmesi

	Fakülte Sekreterinin Mali İşler Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	2	2	4
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	2	2	4
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	1	2	2
4.	Satın alınan malların faturalarının şekil yönünden hatalı olması	1	2	2
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	1	2	2
6	Teknik şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	3	3	9
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	1	2	2
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınamaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	1	2	2
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bütçe gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	1	2	2
10.	Analitik bütçelerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	2	2	4
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	1	2	2
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	2	2	4
13.	Ambarda bulunan taşınırların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	1	2	2
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	1	2	2
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4

Araştırmacının Mali İşler Risk Değerlendirmesi

	Araştırmacının Mali İşler Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Kayıtlardaki stok verileri ile sayım sonucundaki verilerin tutmaması	3	5	15
2.	Satın alma talebinin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılmaması	2	5	10
3.	Satın alınan malların faturalarının içeriklerinin hatalı olması	2	5	10
4.	Satın alınan malların faturalarının Şekil yönünden hatalı olması	2	5	10
5.	Teslim alınan malzemenin istenilen miktarda olmaması	1	5	5
6.	Teknik Şartnamenin eksik veya yanlış hazırlanması	2	5	10
7.	Doğrudan temin sürecinde mevzuat ve prosedürlerin fazla olmasından dolayı hata olması	1	5	5
8.	Tedarikçi firmanın ticari itibarının düşük olması sonucunda satın alınan malzeme ile ilgili sorun yaşanması ve teknik destek alınamaması. İşlerin aksaması cihazın atıl duruma düşmesi	5	5	25
9.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı EBYS, KBS, HYS, EKAP, E-bt gibi uygulamaların kullanılmasında sorun yaşanması	2	4	8
10.	Analitik btlerin hazırlanmasında belirlenen rakamlarda sapmaların olması	5	5	25
11.	Acil satın alımlarda sürecin karmaşıklığı sonucu her hangi bir aşamasında hata olması	4	5	20
12.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	4	4	16
13.	Ambarda bulunan taşınırınların zarar görmesine karşı gerekli önlemlerin alınmaması sonucu hizmetin aksaması.	1	4	4
14.	Birimin yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı sonucunda işlerin takibinde aksaklıkların yaşanması	1	5	5
15.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4

Özlük işleri Şefinin Risk Değerlendirmesi

Risk Alan Kodu	Özlük işleri Şefinin Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	3	4	12
2.	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	2	3	6
3.	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	2	2	4
4.	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	2	2	4
5.	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	2	3	6
6.	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	2	2	4
7.	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	2	4
8.	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	2	4
9.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4
10.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	2	2	4
11.	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	2	2	4
12.	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	1	1	1
13.	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	2	2	4
14.	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması	2	3	6

Özlük işleri Memurunun Risk Değerlendirmesi

Risk Alan Kodu	Özlük İşleri Memurunun Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	2	3	6
2.	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	2	3	6
3.	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	2	2	4
4.	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	2	2	4
5.	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	2	3	6
6.	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	2	2	4
7.	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	3	6
8.	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	3	6
9.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4
10.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	2	2	4
11.	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	2	2	4
12.	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	2	2	4
13.	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	2	2	4
14.	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması	2	1	2

Fakülte Sekreteri Özlük işleri Risk Değerlendirmesi

Risk Alan Kodu	Fakülte Sekreterinin Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	3	4	12
2.	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	2	2	4
3.	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	2	2	4
4.	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	3	3	9
5.	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	2	2	4
6	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	2	2	4
7.	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	3	3	9
8.	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	3	3	9
9.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	2	4
10.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	2	2	4
11.	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	2	2	4
12.	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	2	2	4
13.	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	2	2	4
14.	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması	2	2	4

Araştırmacının Özlük İşleri Risk Değerlendirmesi

Risk Alan Kodu	Araştırmacının Özlük İşleri Risk Değerlendirmesi	Olasılık	Etki	Risk Derecesi
1.	Öğretim elemanları tarafından hazırlanan ek ders beyanlarında ders yüklerinin yanlış olması	3	5	15
2.	Maaş bordrolarının hazırlanmasında maddi hata olması	2	5	10
3.	Maaşların veya ek derslerin hazırlanmasında ücretsiz izin veya raporlu olanların tespit edilememesi	3	5	15
4.	Ek derslerin KBS ye hatalı girilmesi	1	5	5
5.	Personelin özlük bilgilerinin eksik veya yanlış olma ihtimali	1	4	4
6	Uygulamada veya mevzuatta yeni bir düzenleme getirildiğinde bu düzenlemenin uygulanması sürecinde aksaklıklar yaşanması	4	5	20
7.	Akademik personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	5	10
8.	İdari personelin özlük hakları, yasal ve kurumsal düzenlemeler konusunda bilgi eksikliğinin olması	2	5	10
9.	Süreçlerde mevzuat ve prosedürlerin fazlalığından dolayı hatalı veya eksik bir işlem yapılması	2	5	10
10.	Verilen eğitimlerin yeterli olmamasından dolayı mevzuat ve prosedürlerin uygulanmasında hata olması	4	5	20
11.	Bordroların hazırlanma sürecinin karışık olması sonucu hata olması	4	5	20
12.	Kurum içinde ve kurum dışında yapılan yazışma işlerinde sürecin karmaşıklığı iş takibinde aksaklıkların yaşanması sonucunda hata olması	1	5	5
13.	Ek derslerin KBS ye girilmesinde sistemden kaynaklanan bir hata olması	5	5	25
14.	Birimde görevli olan personelin görev ve sorumluluklarının tamamına yakınının aynı olmasından kaynaklanabilecek karışıklıkların olması	1	5	5

ÖZGEÇMİŞ

1978 yılında Ankara’da doğdu. Orta ve lise öğrenimini İstanbul’da tamamladı. 2005 yılında Zonguldak Karaelmas Üniversitesinden mezun oldu. 2012 yılında yeterlilik sınavlarını vererek SMMM ünvanını aldı. Özel sektörde üretim, pazarlama ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe departmanlarında çeşitli görevler aldı. 2014 yılında Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Çaycuma Meslek Yükselokulu’nda öğretim görevlisi olarak göreve başladı. Halen Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesinde İİBF’de çalışmaktadır.

