

**EĞİTİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
UYGULANABİLİRLİĞİNİN YÖNETİCİ GÖRÜŞLERİNE
GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ**

NECLA ERSÖZ

**ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
EĞİTİM BİLİMLER ENSTİTÜŐÜ**

**EĞİTİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
UYGULANABİLİRLİĞİNİN YÖNETİCİLERİN GÖRÜŞLERİNE
GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ**

NECLA ERSÖZ

**ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
EĞİTİM BİLİMLER ENSTİTÜŐÜ
EĞİTİM BİLİMLERİ ANABİLİM DALI
EĞİTİM YÖNETİMİ, TEFTİŞİ, PLANLAMASI VE EKONOMİSİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

ESKİŞEHİR, 2012

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
EĞİTİM BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

Necla ERSÖZ tarafından hazırlanan "Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi" başlıklı bu çalışma, 04/07/2012 tarihinde *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği*'nin ilgili maddesi uyarınca yapılan **Tez Savunma Sınavı** sonucunda **başarlı** bulunarak, jürimiz tarafından Eğitim Yönetimi, Teftişi, Planlaması ve Ekonomisi bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

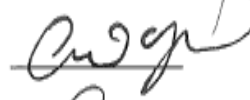
Jüri Başkanı : Prof. Dr. Selahattin TURAN



Danışman: Prof. Dr.M.Bahaddin ACAT



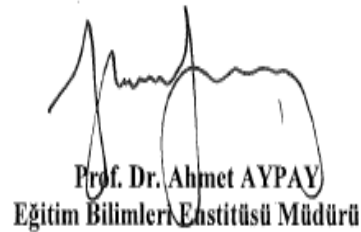
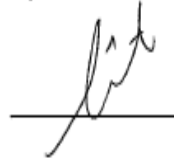
Üye: Doç. Dr.Cemil YÜCEL



Üye: Doç. Dr. Engin KARADAĞ



Üye: Yrd.Doç. Dr. Ümit ÇELEN



Prof. Dr. Ahmet AYPAY
Eğitim Bilimleri Enstitüsü Müdürü

TEŞEKKÜR

Araştırmanın her aşamasında beni destekleyip yönlendiren ve tüm yardımlarından dolayı danışmanım sayın Prof. Dr. M. Bahaddin ACAT'a ve kendilerinden ders aldığım öğretim üyeleri sayın Prof. Dr. Ayhan AYDIN'a, sayın Prof. Dr. Ahmet AYPAY'a, sayın Prof. Dr. Mehmet ŞİŞMAN'a ve sayın Prof. Dr. Selahattin TURAN'a çok teşekkür ederim. Ayrıca araştırma görevlisi sayın Elif Aydoğdu, sayın Ayşe Dönmez, Nidan Oyman, Derya Yılmaz ve üzerimde emeği olan tüm hocalarıma, yüksek lisans sürecinde ve hayatımın her anında sevgi ve desteklerinden güç aldığım eşime (Murat ERSÖZ), anneme ve babama (Ömer İlhami ve Halime ARSLAN), kardeşlerime ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ankara, Temmuz 2012

Necla ERSÖZ

ÖZET

EĞİTİM KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN YÖNETİCİ GÖRÜŞLERİNE GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

ERSÖZ, Necla
Yüksek Lisans Tezi, EYTPE
Danışman: Prof. Dr. M. Bahaddin ACAT
Temmuz, 2012

Nicel olarak desenlenen bu araştırmanın amacı; eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin uygulanabilirliğinin değerlendirilebilmesi için yönetici görüşlerini belirlemektir. Araştırma, 2010-2011 öğretim yılında Ankara İl Milli Eğitim Müdürlüğü'ne bağlı ilçe milli eğitim müdürlüklerinde, halk eğitim merkezlerinde, genel liselerde ve ilköğretim okullarında görev yapan yöneticileri kapsamaktadır. Araştırmada, örneklem aşamalı olarak belirlenmiştir. Birinci aşamada Ankara ilindeki mevcut 4493 yöneticiyi kapsayan evren, ikinci aşamada her Ankara ilinde her ilçe bir küme kabul edilerek kümeleme örneklem yöntemi benimsenmiştir. Örneklem, kümeleme örneklem yönteminde listelenen ilçelerden tesadüfî olarak seçilen ilçelerde mevcut 1474 yöneticiyi kapsamaktadır. Üçüncü aşamada ise kümeleme örneklem metoduyla belirlenen örnekleme ulaşımında yaşanan sorunlardan dolayı ulaşılabilir örneklem ek olarak kullanılmıştır. Ulaşılabilir örnekleme 750 yöneticiye ulaşılmış fakat 431 yöneticiden geri dönüş alınmıştır. Araştırma verileri, doğrudan uygulama yoluyla toplanmıştır. Katılımcılara iç kontrol standartları anket formunda yer alan 5 ölçek ve 63 sorudan oluşan bir ölçme aracı uygulanmıştır. Elde edilen verilerin analizi sonucu, yönetici görüşlerinden yaş, mesleki kıdem ve yönetim kıdemi değişkenleri arttıkça kontrol faaliyetleri standartlarını önemseyip uyguladıkları belirlenmiştir. İlköğretim okullarında, meslek liselerinde ve Anadolu liselerinde görev yapan yöneticilerin görüşlerinden kontrol ortamı standartlarını, risk değerlendirme standartlarını, bilgi ve iletişim standartlarını önemseyip uyguladıkları belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Standartları, Eğitimde Hesap Verebilirlik, Eğitimde Şeffaflık.

ASBTRACT**EVALUATION OF THE APPLICABILITY OF THE INTERNAL CONTROL
SYSTEM ACCORDING TO THE VIEWS OF MANAGERS IN
EDUCATIONAL INSTITUTIONS**

ERSÖZ, Necla
Master Thesis in EAIPE
Advisor: Prof. Dr. M. Bahaddin ACAT
July, 2012

The purpose of this study was determined the views of managers designed as a quantitative assess the applicability of the internal control system implemented in educational institutions. The research include in 2010-2011 academic year, a district of Ankara Provincial Directorate of National Education directorate of national education, adult education centers, managers working in general high schools and elementary schools. In research as the sampling step was determined. In the first stage, the current 4493 manager of Ankara province covering the universe , the second stage, each district in Ankara adopted a cluster sampling method was adopted and clustering. Sampling included cluster sampling method randomly selected districts, the districts listed in the current 1474 manager. In the third stage cluster sampling method in addition to the sample used in the sample can be reached due to problems in transportation. In the sample of accessible reached 750 administrator but 431 administrator returned. The research data were collected through direct application. Questionnaire to participants in the internal control standards, an instrument consisting of 63 questions and 5 scale was applied. Analysis of the data obtained as a result, the administrator views age, seniority, and heed the standards of management control activities with increasing seniority variables were applied. The views of managers who work in primary schools, vocational colleges and Anatolian high standards of control environment, risk assessment standards, information and communication standards were applied heed.

Keywords: Internal Control, Internal Control Standards, Education Accountability, Transparency in Education.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
JÜRİ ONAYI.....	I
TEŞEKKÜR	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER	V
ŞEKİLLER	IX
TABLolar	X

BÖLÜM I

GİRİŞ

1. Problem	1
2. Araştırmanın Amacı	9
3. Araştırmanın Önemi	10
4. Sınırlılık	10
5. Tanımlar	10

BÖLÜM II

KURAMSAL ÇERÇEVE

1. İç Kontrol	12
1.1. İç Kontrolün Tarihi Gelişimi	17
1.2. İç Kontrolün İlkeleri.....	23
1.2.1. Görevler Ayrımı	24
1.2.2. Yetkilendirme	24
1.2.3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeninin Var Olması	25
1.2.4. Fiziki Koruma	25
1.2.5. Bağımsız Mutabakatlar	25
2. İç Kontrol Sistemi.....	25
2.1. Yönetsel Kontroller.....	29
2.2. Muhasebe Kontrolleri	32
2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	34
2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları.....	35
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	38
2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	39

2.4.İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri.....	40
2.4.1.Kontrol Ortamı	46
2.4.2.Risk Değerlendirme	58
2.4.3.Kontrol Faaliyetleri	65
2.4.4.Bilgi ve İletişim	76
2.4.5.İzleme	80
2.4.5.1. İç Denetim.....	83
2.4.5.1.1. İç Denetim Elemanları	86
2.4.5.1.2. İç Denetim Standartları	87
2.4.5.2. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	88
2. 5.İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar.....	93
2. 6.İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler.....	101
3. İç Kontrol Sistemi ve Sistemin Tamamlayıcı Öğeleri.....	105
3.1.Kurumsal Yönetişim ve İç Kontrol	105
3.2. Toplam Kalite Yönetimi ve İç Kontrol	109
3.3. Stratejik Planlama ve İç Kontrol	113
3.4.Hesap Verebilirlik ve İç Kontrol	118
3.5. Örgüt Kültürü ve İç Kontrol	123
4.Dünyadaki İç Kontrol Modelleri.....	124
4.1.Özel Sektör İçin Geliştirilen İç Kontrol Modelleri	125
4.1.1.COSO Modeli	125
4.1.2.CoCo Modeli	126
4.1.3.SAS 55	126
4.1.4. SAS 78	127
4.1.5.Turnbull Raporu	128
4.1.6.Sarbones-Oxley Kanunu	129
4.1.7.AAC	130
4.1.8.Kraliyet Raporu (The King Report).....	130
4.2.Kamu Sektöründe İç Kontrol Uygulamaları.....	131
4.2.1.INTOSAI	131
4.2.2.GOA Raporu.....	132
4.2.3.AB İç Kontrol Standartları.....	133
4.3.Dünyadaki Kamu Kurumları Açısından İç Kontrol.....	136
5.Türkiye’deki İç Kontrol Uygulamaları.....	138
5.1.Özel Sektörde İç Kontrole İlişkin Uygulamalar.....	138
5.1.1.BDDK Düzenlemeleri.....	138
5.1.2.SPK Düzenlemeleri.....	139

5.2.Kamu Sektöründe İç Kontrole İlişkin Uygulamalar	140
5.2.1.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu	141

BÖLÜM III

YÖNTEM

1.Araştırma Yöntemi.....	144
2.Evren ve Örneklem	144
3.Veriler Toplama Aracının Geliştirilmesi	146
4.Verilerin Toplanması	155
5.Verilerin Analizi.....	155

BÖLÜM IV

BULGULAR VE YORUM

1.Yönetici Görüşlerine Göre Mevcut İç Kontrol Standartlarının Eğitim Kurumlarında Uygulanabilme Düzeyi Nedir?	156
2.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	157
3.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	158
4.Eğitim Kurumlarında İç kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	160
5.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Eğitim Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	162
6.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Görev Yaptıkları Kurum Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	164

7.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin	167
Yöneticilerin Yönetim Görevi Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	
8.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin	169
Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?	

BÖLÜM V

SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

1.Sonuç	172
2.Tartışma	172
3.Öneriler	179
KAYNAKÇA	181

EKLER

EK 1. Türkiye’de Yapılan İ Kontrol Uygulamaları	199
EK 2.Uygulanan Ölçek	222
EK 3.Uygulama Yapılan Eğitim Kurumlarının Listesi	234
EK 4.İzin Belgesi	240
EK 5.Özgeçmiş	241

ŞEKİLLER

Şekil 1: Görevler Ayrımı.....	24
Şekil 2: COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli	42
Şekil 3: COSO Piramidi	43
Şekil 4: Kontrol Ortamı Bileşeninin Diğer Bileşenlerle İlişkisi	43
Şekil 5: COSO Küpü	44
Şekil 6: Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Kontrol ve Denetim.....	108
Şekil 7: Kamu İç Mali Kontrol Formülü	134

TABLOLAR

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Yöneticilere İlişkin Bilgiler	146
Tablo 2: İç Kontrol Standartları Anket Formunda Yer Alan Ölçekler	148
Tablo 3: Kontrol Ortamı Ölçeği KMO ve Bartlett.....	148
Testi Sonuçları	
Tablo 4: Kontrol Ortamı Ölçeğinin Faktör Yapısı.....	149
Tablo 5: Risk Değerlendirme Ölçeği KMO ve Bartlett.....	150
Testi Sonuçları	
Tablo 6: Risk Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Yapısı	150
Tablo 7: Kontrol Faaliyetleri Ölçeği KMO ve Bartlett.....	151
Testi Sonuçları	
Tablo 8: Kontrol Faaliyetleri Ölçeğinin Faktör Yapısı.....	152
Tablo 9: Bilgi ve İletişim Ölçeği KMO ve Bartlett.....	152
Testi Sonuçları	
Tablo 10: Bilgi ve İletişim Ölçeğinin Faktör Yapısı.....	153
Tablo 11: İzleme Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları.....	153
Tablo 12: İzleme Ölçeğinin Faktör Yapısı	154
Tablo 13: Ölçeklerin Güvenirlik Katsayıları	154
Tablo 14: Yönetici Görüşlerine Göre Eğitim Kurumlarında.....	156
Uygulanan İç Kontrol Standartlarının Oluşturduğu Alt Boyutlarıyla İlgili Bulgular	
Tablo 15: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	157
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre T-Testi Sonuçları	
Tablo 16: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	158
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	

Tablo 17: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	160
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	
Tablo 18: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	162
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Eğitim Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	
Tablo 19: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	164
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Görev Yaptıkları Kurum Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	
Tablo 20: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	167
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Görevi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	
Tablo 21: Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Standartlarının.....	169
Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	

BÖLÜM I

GİRİŞ

Bu bölümde araştırmanın problemi tanımlanmış, amacı belirtilmiş, önemi vurgulanmış, sınırlılıklar ve araştırmada yer alan önemli kavramlar tanımlanmıştır.

1. Problem

Örgütler, çalışanların bireysel güçlerini aşan amaçlarını gerçekleştirmek için kurulmuş toplumsal yapılardır. Bu yapılar çalışanları yönetmek için inançlara ve yönergelere dönüştürülerek örgütün düzenli işlemlerini sağlar. Örgütlerin bu özellikleri de kendilerine özgü ilkeler, kurallar, değerler ve normlar meydana getirir (Başaran, 2000). Dünyadaki değişimler örgütlere yeni gelişme ve yenileşmeler olarak yansımıştır. Son yıllarda küreselleşme toplumsal yaşamda örgütlerde ve örgütsel yaşamda önemli değişimlere yol açan değişim dinamiklerini beraberinde getirirken, örgütler ve kamu yönetimi de bu dinamiklerden etkilenmektedir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışından yeni düzene uyum sağlayabilecek modern kamu yönetimi anlayışına geçmeye ihtiyaç duyulmuştur.

Kamu yönetimi, örgüt amaçlarını gerçekleştirmek için örgütün planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetim süreçleri yoluyla kaynaklarını koordine etmesidir. Yönetim olgusu toplumsal yaşam içinde küçük büyük tüm gruplarda, biçimsel örgüt ya da biçimsel olmayan gruplarda, başkalarını etkilemek ya da başkalarıyla işbirliği yaparak belli amaç/amaçları gerçekleştirmek için yürütülen faaliyetleri anlatmaktadır. Kısaca yönetim, en küçük sosyal birim aileden en büyük siyasal otorite devlete kadar farklı düzeylerde yürütülen faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir (Palabıyık, 2004). Katılımcı ve etik değerleri, şeffaflığı ve hesap verebilirliği önemseyen, sonuç ve hedef odaklı yönetim sorumluluğu bulunan yatay organizasyonların modern kamu yönetimi oluşturma çabaları demokratik bir toplum perspektifinde sürmektedir (Gönülaçar, 2008). Kamu yönetimi terimi, bu gelişmelerden sonra yerini Yeni Kamu Yönetimi terimine bırakmıştır.

Kamu yönetimindeki yönetim kavramının yerini yeni kamu yönetimi anlayışında yönetişim kavramı almıştır. Yönetişim alanındaki teorik çalışmalar, yönetim biçimlerindeki

değişiklikler bağlamında kavramın kullanımı ve kendisine yeni anlamlar yüklenmesi, sosyal bilimcilerin son dönemde sıkça tartıştığı ve ilgilendiği konular arasında yer almaktadır. Stoker, yönetimi kamusal ve özel sektör kuruluşları arasında geçişken sınırlar içinde gerçekleşen yönetim olarak tanımlamaktadır (Stoker, 1995; *Akt.*, Palabıyık, 2004). Bu tanımlama aynı zamanda ilgili aktörler arasında karşılıklı etkileşimi, ekonomik ve sosyal konularda sorumlulukların paylaşımını da kapsamaktadır. Yönetişim, dış koşullar tarafından empoze edilmemiş aksine yönetsel süreçte etkide bulunabilecek aktörlerin etkileşimiyle oluşan yeni bir yapı ve düzeni anlatmaktadır.

Yönetimde yetkilerin bir kişinin elinde toplandığı, rasyonelliğin ön planda olduğu, hiyerarşik bir yapı söz konusuysen; yönetişimde daha çok insana yönelik, tüm insanların katılımıyla birlikte karar alınan, iletişimin ön planda olduğu bir yapı ortaya çıkmıştır. Yönetim, otoritenin oluşturduğu politika ve uygulama sürecini içerirken yönetişim örgüt bireylerinin çıkarlarının birleştirilerek farklılıklar arasında orta yol bulunduğu, adalet, eşitlik, adillığın önemsendiği ve sorumlulukların uygulandığı süreçleri, sistemleri ve kurumları içerir. Yönetişim ve yönetim çıktıları bakımından farklı görülmeseler de asıl farklılık ilgili süreçlerde yaşanmaktadır. Yönetişim düzenleme koordinasyon ve kontrol süreçleri olarak tanımlanırken yönetişim süreçleri analizinde devletin rolü tartışılmaktadır (Pierre, 1999; *Akt.*, Palabıyık, 2004).

Yönetişim; insan hak ve özgürlüklerine, hukukun üstünlüğüne ve demokrasiye önem veren, yerinden yönetim, açıklık, adillik, şeffaflık ve hesap verebilirliğin, etkinlik ve etkililiğin, kalitenin, kontrolün, denetimin, katılımcılığın ve etkinin etkili olduğu örgütü ön plana çıkaran ve kurumların bağımsız yargı düzenine sahip olmasını sağlayarak önünü açan, teknolojik gelişmelere uyumlu ekonomik ve siyasi düzendir (Devlet Planlama Teşkilatı-DPT, 2007). Merkezi otoritenin hakim olduğu hiyerarşik yönetim anlayışının yerini alan yönetişim, yetki devri ile hesap verme sorumluluğu, açıklığı, şeffaflığı önemseyen, sivil toplum kurumlarını ön plana çıkaran yerindenliği ve katılımcılığı temel alan bir yönetim anlayışı için kullanılan kavramdır (Toksöz, 2008). Tanımlardan da anlaşıldığı gibi katılımcılık, hukukun üstünlüğü, şeffaflık, sorumluluk, yerindenlik (subsidiarity) uzlaştırıcı ortam-eşitlik, adalet, etkin-verimli yönetim, hesap verebilirlik, hesap sorabilirlik, duyarlılık, stratejik vizyon yönetişimin özelliklerindedir. Katılımcılık, herkesin doğrudan yada karar verme süreçlerinde söz sahibi olabilmesini anlatır. Katılımcılığın sağlanmasında ifade ve örgütsel özgürlüğüyle katılıma elverişli kurumsal yapıların

oluşturulması önemlidir. Hukukun üstünlüğü, hukukun adil ve eşit biçimde uygulanması ve hukuk dışı çıkar sağlayıcı faaliyetlerin engellenmesidir. Sorumluluk, kurumların ve süreçlerin tüm aktörlere hizmet edecek şekilde olmasıdır. Uzlaştırıcı ortam-eşitlik, aktörlerin temsil ettikleri çıkarlar arasındaki farklılıkların giderildiği ortamdır. Yerindenlik, kararların ve hizmetlerin halka en yakın katmanlarca alınmasıdır. Adalet, tüm bireylerin iyiliğini sağlayabilme ve sürdürme yeteneğidir (UNDP, 1997; *Akt.*, Palabıyık, 2004).

Misyon, bir örgütün amaçlarının, varlık nedenini ve örgütü diğer örgütlerden ayıran özellik olarak tanımlanır. Misyon kavramı, ‘Niçin varız?’ sorusunu yanıtlarken, örgütün yada programın kimin için neyi yaptığını belirtir (Küçüksüleymanoğlu, 2008). Vizyon, arzulanan geleceğin kısa, öz, gerçekçi ve kavramsal bir ifadesidir. Vizyon, spesifik bir istikamet, arzulanan bir geleceğin resmidir. Vizyon göreceli (nisbi, relative) değildir, aslidir, somuttur. Asli değeri için arzulanan bir şeydir. Bireyin veya örgütün gelecekte ulaşmak istediği hedeflerin gerçeğe uygun düşlerini kurabilme olan vizyon, kendi geleceğini yaratarak yaratıcı bir gerilim yaşamaktır. Vizyon arayışı, bireyin veya örgütün yaşama, hayata anlam verme mücadelesidir (Senge, 2007). Stratejik vizyon, toplumda ve örgüt liderlerinde yönetim ve insani gelişim hakkında kültürel, sosyal ve tarihi temelleri olan kapsamlı ve uzun dönemli anlayışın varlığını anlatmaktadır.

Yönetişimin özelliklerinden şeffaflık ise bilginin serbestçe kullanımını, süreçler, kurumlar ve bilginin ilgililerin ulaşımına açık olmasını, aktörlerin yeterli biçimde bilgilendirilmesini anlatmaktadır. Devlet ve sivil toplum arasındaki iletişim, bilgi akışının sağlanarak güvence altına alınmasıyla gerçekleşir. Halkın erk sahiplerini, otoriteleri ve bürokrasiyi denetlemesi ancak bilgiye ulaşma yeteneğinin varlığına ve onu kullanma etkinliğiyle mümkündür (Palabıyık, 2004). Nitelikli, güvenilir bilgiye zamanında ulaşılmasıyla birlikte şeffaflık yolsuzluğun azaltılmasında, kamuoyu desteğinin sağlanmasında, hesap verilebilirliğin ve meşruiyetin temelini oluşturur.

Hesap verebilirlik, bir işi, görevi gerçekleştirmek için kamu yada özel kaynakları kullanan bireylerin, bu kaynakların kullanımı ve kullanılan kaynaklarla görevlerin nasıl yapıldığı ve ne oranda gerçekleştiği konusunda kaynakları emanet eden bireylere açıklama yapma zorunluluğudur (Baş, 2005). Hesap verebilirlik demokrasi ile bürokrasinin iç içe geçmesi, uzlaştırılması, yönetimin özellikle mali ve performansla ilgili konularının yanı sıra gücün ve otoritenin halkın katılım ve demokratik istekleri yönünde tavır sergilemesi yada toplumun

yöneticilere karşı azalan güvenin yeniden kazanılmasının bir yöntemidir (Balcı, 2008). Hesap verilebilirlik ancak kamu politikalarının belirlediği karar süreçlerinde ilgili prosedürlerin çıktı ve sonuçların halkın bilgi ve incelemesine kısaca geri beslemeye olanak tanıyan bir süreçte gerçekleştirilebilir (Palabıyık, 2004).

Hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık birbirini etkileyen kavramlardır. Hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi şeffaflığı sağlarken hesap verme süreçlerinin de iyi işleyebilmesi için şeffaflığa ihtiyaç vardır. Aslında hesap verme yükümlülüğü anlamında kamu fonlarının kullanımında açıklama yapma, şeffaflıktan başka bir şey değildir. Demokratik rejimin özünü, halkın kendisini yönetmesi için seçtiği vekiller ve yöneticilerden, kendilerine verilen görevleri yerine getirmelerinde ve bu görevleri yerine getirirken kullanılan kamu kaynakları hakkında bilgi isteme, şeffaflık ve hesap sorma hakkı oluşturur (Baş, 2005).

Kanada Sayıştayı Eski Başkanı Kenneth M. Dye'in bu husustaki değerlendirmeleri şöyledir (Dye, 1997; Akt., Baş, 2005): '*...Etkin demokrasi etkin hesap verme süreci gerektirir. Etkin hesap verme süreci hükümet faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını ister ve zorunlu kılar. Ortalama vatandaşlara hitabeden anlaşılabilir, tarafsız denetim raporları hükümetle parlamento arasındaki hesap verme ilişkisine katkılarda bulunur. Denetçi gelişkin hesap verme sürecine, şeffaflığa ve iyi yönetişime değer ve inanılabilirlik kazandırır. Şeffaflık, iyi yönetişim ve hesap verme süreci demokrasinin temellerini oluşturur. Ve demokrasi iyi bilgilendirilmiş bir toplumla sürdürülebilir.*'

Helsinki'de 10- 11 Aralık 1999 tarihinde yapılan Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesi'nde, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne 'aday'lığı tescillenmiştir. Avrupa Birliği aday ülkelerle yapılacak müzakerelerde mali kontrol için; kamu iç mali kontrol prensipleri kamu gelir ve giderlerini kapsarken bu prensiplerin ilerlemesinin ve iç denetimin bağımsızlığının sağlanması, ön kontrol sistemleri, harcama biriminde iç denetim faaliyetleri, merkezi düzeyde yapılan kontrol ve denetim kavramlarının varlığı aranmaktadır.

Ankara'da 13-14 Nisan 2000 tarihinde Avrupa Birliği'nin Türk Mali Kontrol Sistemi'ne yönelik ilk çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmalarda Türkiye'deki Kamu İç Mali Kontrol Sistemi'nde mali kontrolle ilgili kavramsal ve işlevsel düzeyde eksikliklerin varlığı ve bu alanda yasal bir uygulamanın olmadığı, kamu kurumlarında ve denetim alanında yetki sorumluluk ve görevlerinin tanımlanmadığı, şeffaflık, hesap verebilirlik, performans değerlendirme, uluslar arası

kabul görmüş prensiplerin kamu sorumluluğu ve mali yönetim alanlarında yeterince takip edilmediği vurgulanmıştır (Gönülaçar, 2008). Avrupa Birliği uyum sürecinde 32. Fasıl Mali Kontrol ve 33.Fasıl Mali ve Bütçesel Hükümlerle iç kontrol kavramı ortaya çıkmıştır. 32. Fasıl Mali Kontrol kapsamında dört temel politikadan birisi Kamu İç Mali Kontrol (KİMK)'dür. 32. Fasılda Kamu İç Mali Kontrol' den şu şekilde bahsedilmektedir; '*... kamu sektöründe risk analizine ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması sorumluluğuna dayalı kontrolleri kapsamaktadır. KİMK kavramı üç ilkeye dayanmaktadır: 1) güvenilir mali yönetim ve kontrol sistemleri ile desteklenen yönetsel hesap verebilirlik, 2) merkezi olmayan ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim 3) mali yönetim ve kontrol ile iç denetim sistemlerinin merkezi uyumlaştırılması.*'

İç kontrol, bir kurumun varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, kurum faaliyetlerinde etkinliği arttırmak, kurum yönetimince belirlenen politikalara kurum faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan ölçü ve yöntemler muhasebe planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, yetki ve sorumlulukların verilmesi, görevlerin tanımlanması ve denetlenen kurumun organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir (Aksoy, 2005). Denetim yordamları komitesinin yayınladığı raporda iç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmada yapılan plan ile kurumun varlıklarını korurken belirlenen yönetim politikalarına katılımı teşvik ederek faaliyetlerin sürekliliğini arttırmak ve hazırlanan raporlarla muhasebe bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak amacıyla uygulanan ve kabul edilen önlem, koordine yöntem ve ölçüler şeklinde tanımlanmıştır (Köroğlu ve Uçma, 2006). İç kontrol, bir kurumun görevini etkili ve verimli biçimde başarması amacıyla faaliyetlerini yönettiği bir süreçtir. İç kontrol bir kamu kurumunun bünyesinde ayrı, spesifik sistem olarak düşünülmemelidir. Daha doğrusu iç kontrol yönetimin faaliyetlerin de yol göstermek üzere kullandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır (Özeren, 2002).

Yukarıdaki tanımların tümünde yetki devri ve sorumluluk, görevler ayrılığı, bilgi edinme ve raporlamayla birlikte hesap verebilirlik ve şeffaflığa vurgu yapılmasının yanı sıra demokrasinin özünü oluşturan katılımcılık gibi evrensel değerlerde bulunmaktadır. Kültürün evrenselleşmesini belirleyen en önemli etkenlerden biri eğitimidir. Bu bağlamda eğitim örgütlerinin de değişen dünyaya uyum sağlamak için yapı ve norm değişikliği yapmaları gerekmektedir (Çağlar, 2010). Evrensel değerlerden, normlardan ve inançlardan uzak bir eğitim,

ulusu dinsel yada faşist totaliterliğe götürebilir. Ulusal olan ile evrensel olanın iyi dengelenip harmanlanması, eğitim sistemlerinde ciddi sorunlar yaşanmasını engelleyebilir (Çınar, 2009).

Yirmi birinci yüzyılın küreselleşme, çok kültürlülük, demokratikleşme ve bilişim teknolojileri gibi değerlerini, erdemlerini, normlarını, inançlarını aktarımında odaklanması gereken üç ana tema; ekonomi, nüfus ve demokrasidir (Oktay, 2010). Demokrasi, azınlık hakları, çoğunluğun kuralları, yaşam ve zenginlik için kişinin hareketlerinin sorumluluğu, dürüstlük erdemlerinin düzeyi tartışılmaz ve bunların okullarda bulunması, okullar ve yöneticiler için bir hak değil, görevdir (Sobol, 2002; *Akt.*, Kantos, 2010). Demokrasinin yanı sıra eğitimle ilgili oluşturulan bütün amaç ve politikalar, adalet, dayanışma, eşitlik gibi evrensel değerlere dayanmaktadır. Eğitimde fırsat eşitliği ilkesi ile eğitim sistemi bireyin sosyal, dini, kültürel özelliklerine ve siyasi görüş farkına bakmaksızın bütün bireylerin eğitimden eşit olarak yararlanmasına olanak tanır. Eğitimde eşitlik, adalet, hakkaniyet ve eğitim sisteminin niteliği için ‘sosyal adalet’ temel alınmalıdır (Şişman, 2006). Eğitimde sosyal adalet fikri, tek boyutlu okul kültürünün oluşturulmasına karşı çıkarak, farklılıklara saygı gösterilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Çok kültürlü eğitim ortamında okul lideri, okuldaki her türlü ayrımcılığa meydan okuyarak, farklılıklara saygı duyan paylaşımcı ve hoşgörüye dayalı bir okul kültürü oluşturmaya çalışmalıdır (Blackmore, 2006; *Akt.*, Çelik, 2006).

Küreselleşmede bilginin temel güç haline gelmesi, ekonomiyi yönetenler, eğitim performansı ve sorumluluğu bakımından, okullardan yeni ve yerine getirilmesi güç isteklerde bulunmaktadır. Bu istekler ‘iyi okul’, ‘etkili okul’, ‘nitelikli okul’ gibi kavramlara ilişkin araştırmaları artırmaktadır. Araştırmalar sonunda eğitim örgütlerine ayrılan kaynakların yetersizliği, bu kaynakların yerinde ve etkili kullanılmaması, okulları daha verimli ve daha etkili kılma sorununu gündeme getirmektedir (Hesapcıoğlu, 2010). Bu sorunların aşılabilmesi için okullarda iç kontrol sisteminin kurulması gündeme gelmiştir. Eğitim sisteminde iç kontrol, okul varlıklarının korunmasını, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunmasını, mali ve yönetim bilgilerinin doğruluğunun güvenilirliğinin sağlanmasını ve okul örgütünün amaçlarına, hedeflerine, saptanmış politikalara ve yasalara uygun olarak faaliyetlerin etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülmesini sağlar.

İç kontrol sistemi ile okul fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, görevler ayrılığı ilkesi ile her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanır. İyi bir belge rapor ve kayıt sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenerek hata ve hile yapmaları önlenir. Okul varlıklarına erişim sınırlanarak okulda kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir. Her şey belirli bir düzen içinde yapılmasından dolayı okul faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi içinde her şey zamanında kayda geçmekte, kayda geçenlerin doğruluğu kontrol edilmekte, bunlar okul yönetimine raporlanmaktadır. Raporlanan bilgiler olması gereken ve gerçekleşen karşılaştırmasına olanak sağlamakta, böylece yöneticiler okulda olumsuz gelişmelere veya verimsizliklere zamanında müdahale olanağı bulabilmektedir.

Türk eğitim sisteminde standartlar, yerelleşme, nitelik, performans değerlendirme ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Milli Eğitim Bakanlığı okullarda eğitim kalitesinin yükseltilmesi demokrasinin, katılımcılığın, sürekliliğinin sağlanmasına imkan verecek eğitim bölgeleri ve eğitim kurallarına ilişkin 'Eğitim Bölgesi ve Eğitim Kuralları Yönergesi'ni çıkarmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Milli Eğitim Bakanlığı - MEB, 1999a, 2005, 2006). Bu yönerge ile ülkemizde eğitim bölgeleri oluşturulurken okullar içerisinde de eğitim kurulları oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalarda demokratikleşme ve yerelleşme amaçlanmıştır (Keskin, 2003).

Dünya Bankası destekli 'Milli Eğitim Geliştirme Projesi (MEGP)' 10.07.1990 yılında yürürlüğe girmesiyle Milli Eğitim Bakanlığı'ndaki Toplam Kalite Yönetimi (TKY) uygulamaları başlamıştır. Eğitim sisteminde öğretmen eğitimine uygun stratejileri belirlemek ve eğitim araçlarını geliştirerek daha kaliteli eğitim vermek amacıyla oluşturulan MEGP uygulamasında 7 coğrafi bölgedeki eğitim kurumlardan seçilen 208 Müfredat Laboratuvar Okulu (MLO) kurulmuştur. MLO'ları, yönetim yaklaşımlarının ve teknolojik gelişmelerin eğitime yansıtılarak hazırlanan eğitim programlarının sistemde deneneceği deneme okullar olarak tasarlanmıştır. MLO'ları toplam kalite yönetiminin temelini oluştururken planlı okul gelişimi amaçlanmış ve bu amacı gerçekleştirmek için 'Okul Gelişim Modeli (OGM)' olarak tanımlanan bir yöntem uygulamaya konulmuştur (MEB, 1999b). Bu modelin basamakları; planlama, uygulama, değerlendirme, düzeltme ve yeniden planlamaya dönüş biçiminde gerçekleştirilmiştir. Okullarda Okul Gelişim Modelinin kurulmasıyla birlikte Okul Gelişim Yönetim Ekibi (OGYE)'nin kurularak okulların stratejik planları oluşturulmuştur.

26.05.2006 yılında resmi gazetede yayımlanan Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik, Milli Eğitim Bakanlığını stratejik plan hazırlamakla, hazırlanan stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirmekle yükümlü tutmuştur. Böylece stratejik planların yıllık uygulama dilimleri olarak bilinen performans programları da eğitim sitemine girmiştir (MEB, 2006).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihinde 253226 sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır. Kanunda yapılan değişiklikler 5436 sayılı kanunla 01.01.2006 tarihinden yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı, *'kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir'* (Madde1) şeklinde belirtilen hüküm ile kamu mali yönetimin amaçları ortaya konmuştur. Kanunun amaçlarında kamu kaynaklarının kullanılmasında 'ekonomiklik', 'verimlilik', 'şeffaflık', 'etkililik', 'hesap verebilirlik' değinirken kanunun diğer maddelerinde 'stratejik planlama', 'performans esaslı bütçeleme', 'iç kontrol', 'iç denetim' gibi yaklaşımlar ve sistemlere yer verilmektedir.

Kanunda saydamlık, *'her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması zorunludur'* (Madde 7) şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanun hesap verilebilirlik, *'her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır'* (Madde 8) şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanununda stratejik planlama ve performansla ilgili performans esaslı bütçeleme *'kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde*

geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.' (Madde 9) şeklinde belirtilmiştir.

Kanunda iç kontrol, ' kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim' (Madde 55) şeklinde tanımlamıştır.

Sonuç olarak dünyada örgütler için belli iç kontrol standartları oluşturulmuştur. Bir çok örgüt iç kontrol sistemini COSO modeline göre düzenlemektedir. Yukarıda verilen bilgilerde de görüldüğü gibi iç kontrol kavramı özel sektör ve kamu kurumları için gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Ancak Türkiye'de eğitim örgütlerinde iç kontrol standartları konusu yeterince ele alınmamıştır. Bu çalışmanın problemini, yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyi nedir? Eğitim kurumlarındaki iç kontrol standartlarının uygulanabilirliği yöneticilerin;

1. Cinsiyet
2. Yaş
3. Mesleki kıdem
4. Eğitim
5. Görev yapılan kurum
6. Yönetim görevi
7. Yönetim kıdemi

değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi oluşturmaktadır.

2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın genel amacı, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri'nde, Halk Eğitim Merkezleri'nde ve kamu okullarında uygulanan iç kontrol standartlarına ilişkin yöneticilerin görüşlerini belirlemektir. Yöneticilerin demografik

özelliklerine göre İlçe Milli Eğitim Müdürlüklerinde, Halk Eğitim Merkezlerinde ve kamu okullarında uygulanan iç kontrol sistemlerine ilişkin yöneticilerin görüşleri arasında fark var mıdır?

3. Araştırmanın Önemi

Türk milli eğitim sisteminde kontrol sisteminin tasarımdan, planlamasından, kurulmasından, işlemlerinden ve izlemesinden sorumlu olan yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini belirlemek; eğitim kurumlarında oluşturulan iç kontrol sisteminin etkililiği ve yeterliliği açısından önemlidir. İç kontrol sisteminin sağlayacağı süreç, risk değerlendirme, performans değerlendirme ve bağımsız iç denetimin uygulanması ile eğitim kurumları, sadece geçmişin hesabını vermekle yükümlü olmayacak, şeffaflıktan yararlanılarak geleceğe yönelik sağlıklı öngörülerde bulunabileceklerdir. Ayrıca araştırmanın iç kontrol standartları konusu ile ilgili sınırlı sayıda çalışma yapılmış olan alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. Sınırlılıklar

Bu araştırma, 2010-2011 öğretim yılı, Ankara ilindeki İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü'nde, halk eğitim merkezlerinde, liselerde ve ilköğretim okullarında görev yapan ve araştırmaya katılan yöneticilerin görüşleriyle sınırlıdır.

5. Tanımlar

Bu araştırmada kullanılan kimi kavramların tanımları şöyledir:

Okul Yöneticisi: Araştırma kapsamına giren ilköğretim okullarında/liselerde, ilköğretim okullarının/liselerin amaçlarını gerçekleştirirken Türk Millî Eğitimin ilkelerine ve amaçlarına bağlı kalarak, kaynakların etkili ve verimli kullanılmasından ve yönetiminden sorumlu eğitim-öğretim lideridir.

Halk Eğitim Merkezi Yöneticisi: Araştırma kapsamına giren, Milli Eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine bağlı kalarak, Halk Eğitim Merkezlerinin yönetiminden sorumlu eğitim-öğretim lideridir.

İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü Yöneticisi: Araştırma kapsamına giren İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri'nde görev alanındaki Millî Eğitim hizmetlerini inceleyerek okulların ve kurumların ihtiyaçlarını tespit edip yetkili makamlara bildirmekle sorumlu kişidir.

İç Kontrol: Kurumun amaçlarına ulaşması için kurum faaliyetlerinin etkili, etkin ve sistemli bir yürütülmesini sağlamasına temel olacak yönetimin belirlediği politika, prosedür, sistem ve yöntemler ile örgüt planından oluşur.

Kontrol Ortamı: İç kontrol sistemi ile ilgili tutum ve eylemleri, yönetim felsefeleri, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde prosedürler ve politikalardan oluşur.

Risk Değerlendirme: Kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanması, belirlenmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesini içerir.

Kontrol Faaliyetleri: Kurum amaçlarına yönelik risklere karşı gerekli tedbirlerin alınmasına yardımcı olan politika ve prosedürlerdir.

Bilgi ve İletişim: Kurumda doğru ve güvenilir bilgilerin kaydedilmesi ve bu bilgilere zamanında ulaşılabilmesi için oluşturulan yatay ve dikey düzeyde insanlar arasındaki iletişimidir.

İzleme: Zaman içinde iç kontrol sisteminin performansını değerlendirilmesidir.

BÖLÜM II

KURAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde iç kontrol kavramı, iç kontrolün tarihi gelişim süreci, iç kontrolün ilkeleri, iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin amaçları ve bileşenleri, iç kontrol sistemdeki görev ve sorumluluklar, iç kontrol sistemini etkileyen faktörler, iç kontrol sistemini tamamlayıcı öğeler, dünyadaki ve Türkiye'deki iç kontrol uygulamaları gibi konularda bilgi verilmiştir.

1. İç Kontrol

Kaliteli hizmet verme ve ürün üretme eğiliminden doğan rekabet ortamı organizasyonları değişime zorlarken kamu yönetimlerinde de bu değişimden etkilenmiştir. Yetkilendirme ve sorumluluk alma; kuruma değer katmayan eylemler kaldırılarak giderlerin kısılması; katılımcılığın arttığı, bürokrasinin azaldığı, ekip çalışmasıyla süreçlerin ve sistemlerin yapılandırılarak kolaylaştırıldığı örneklerin uyarlandığı bir yönetim anlayışının geliştirilmesi ve geleneksel denetimin yeniden yapılandırılması gibi yaklaşımlar evrensel olarak kabul görmeye başlamıştır (Gönülaçar, 2008). Yönetim felsefesinin değişmeye başlamasıyla birlikte yönetimin alt süreçlerinden biri olan denetim ve kontrolde de değişiminin olması doğaldır.

Yönetişimin temel ilkelerinden biri olan hesap verme sorumluluğunun uygulanması denetim ve kontrol temeline dayanır. Çünkü hükümet ve vatandaş, kamu kaynaklarının kullanımında mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının, kamu hizmetlerinin ve eylemlerinin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini bilmek durumundadırlar. Yöneticiler bu ihtiyacı karşılamak için kamu kurumlarını hesap vermekle yükümlü tutarak, kamuda yapılan denetim ve kontroller sonunda hazırlanan raporlarla hesap verme sorumluluğu yerine getirilmiştir (Kesik, 2005).

Denetim; bağımsız bir kişi tarafından işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanıp, sonuçların değerlendirildiği ve bu sonuçların da rapor düzenlenerek açıklandığı bir kontrol mekanizmasıdır (Dalak, 2000). Denetim; örgütün amaçları çerçevesinde örgüt faaliyetlerinin ve uygulamalarının, örgütte kabul edilen kural ve ilkelere uygun olduğunu belirli kılmaktır

(Gönülaçar, 2008). Denetimin temel amacı örgütün belirlenen amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini belirleyerek örgüt faaliyetlerinde ve kaynak kullanımında ekonomikliği, etkililiği ve verimliliği artırmak ve geliştirilmesini sağlamaktır (Gönülaçar, 2008). Denetim tanımları içerisinde denetimin en geniş içerikli ve üzerinde uzlaşmış tanımı, Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda yer almaktadır. Bu raporda denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğu araştırarak araştırmada elde edilen bulguları kullanıcılara göndermek amacıyla kişisel görüşün yer aldığı kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2005).

Latince ‘contrarotulus’ ve İngilizce ‘against’ olup ‘contra’dan türeyen kontrol kavramı, denetim ile aynı kökten gelmekle birlikte anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol bir sistem içinde yerleştirilmiş halde bulunan, otomatik olarak veya iş sürecine dâhil personel tarafından yürütülen faaliyetleri ifade eder. Denetim ise iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır (Uzay, 1999). Yönetimin bütün eylemlerinin sonuçlarını tespit ederek değerlendirmek, bu sonuçların yönetimin belirlediği hedef ve amaçlara uygun olduğunu ölçerek, gerekli düzeltici önlemleri almak ve yönetimin temel faaliyeti olarak bilinen kontrol, denetimi de içine alan geniş kapsamlı kavramdır (Türedi, 2001; Akt., Kesik, 2005). Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır (Kepekçi, 2000). Kontrol uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması, aralarındaki farkların tespiti ve bunların giderilmesini kapsayan bir süreçtir (Gürbüz, 1995). Kontrol işletmenin uyum ve reaksiyon gösterme yeteneğinin artmasını ve koordinasyon özelliğinin geliştirilmesini hedeflemektedir (Yılcı, 2003a). Kontrol ile denetim arasındaki benzerlik değerlendirilirse her ikisinin de olması gereken durum ile fiili durumu karşılaştırdığı söylenebilir. Kontrol ve denetim kavramları arasındaki başlıca farklar şöyle sıralanabilir (Uzay, 1999);

- Kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Denetim ise yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesini ifade eder (Gürbüz, 1995). Buna göre kontrol eş zamanlı yürütülürken, denetim geçmişe dönüktür.
- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim bir defa yapılır.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insanlar tarafından gerçekleştirilir.

- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez, denetimde bağımsızlık şarttır.

Modern iş dünyasında iç kontrol hem özel sektörde hem kamu sektöründe tüm dünyaya yayılan bir kavram haline gelmiştir. Kurumda bütün faaliyetler, saptanan hedeflere ve amaçlara ulaşılması için belirlenen yönetim sistemi ve bu sisteme yerleşmiş hedeflere ve amaçlara ulaşmada güvence vermek için belirlenen kurallar yöntemler ve yapılardan oluşan kontrol sistemi ile gerçekleşir (Saltık, 2007). Bu kontroller, faaliyetlerin yalnızca bir safhasıyla sınırlanmamış, kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla, tüm faaliyetler iç kontrolün kapsamında yer alır. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını artırır ancak bunu sağlayabilmesi için kontrollerin kısıtlayıcı olmaması gerekir. Modern yönetim anlayışı, kontrolleri kısıtlamalar bütünü olarak algulamaktan ziyade kendisine yardım eden bir kavram olarak görme eğilimindedir (Saltık, 2007).

1941 yılında Victor Z. Brink yayımladığı 'İç Denetim' makalesinde iç kontrolü 'etkin bir iç kontrolün başlıca öğeleri; bilgiye zamanında ulaşılmasını sağlayan muhasebe sistemi ve bu sisteminde ötesinde yazılı politika ve faaliyetlerin gerçekleşmesi için prosedürler, gerçekleşen faaliyetlerin etkinliğini verimliliğini belirlemek için düzenlenen bütçeler ve iç denetim' şeklinde tanımlamıştır (Brink, 1946; *Akt.*, Erdoğan, 2009). İç Kontrol'ün işletme terminolojisinde ilk kez tanımlanması 1949 yılında Amerikan Yeminli Muhasipler Kurulu'nca gerçekleştirilmiştir. Bu kurulun bünyesindeki Denetim Yordamları Komitesi'nin yayınladığı raporda ise iç kontrolü 'İç kontrol, örgüt planıyla kurumun varlıklarını koruyarak faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırarak muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek için kabul edilerek uygulamaya konulan bütün önlem ve yöntemleri içerir.' şeklinde tanımlanmıştır. 1949 yılında yapılan bu tanımlamada iç kontrol, çok geniş kapsamlı tutulmuş olup sadece mali nitelikteki kıymet hareketlerini değil, aynı zamanda işletme amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumların da ele alındığı görülmektedir (Güredin, 2000).

1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) yayımlamış olduğu 'İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları' raporunda iç kontrol kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır (Uzay, 1999). İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç kontrol;

- Kurumda tespit edilen bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve dürüstlüğü,

- Kurum politikası ve planının mevzuata uygunluğu,
- Kurum varlıklarının ve kaynakların korunması, etkin kullanılması,
- Kurum hedeflerine ve amaçlarına ulaşılmasında makul bir güven vermek üzere düzenlenen kontrollerde oluşur (Memiş, 2006; Akt., Koçak Şen, 2008).

1983 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan “İç Denetçi” raporunda iç kontrol ‘Kurum hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleştirilmesinde engel teşkil eden risklerle başa çıkabilmek için risk yönetiminin geliştirilmesi amacıyla kurum yöneticilerin aldığı bütün önlem, karar ve uygulamalar’ şeklinde tanımlanmıştır. Bundan dolayı yönetim kurum faaliyetlerini yönetirken planlama yapmaktan, bu planları uygulamak için düzenlemekten sorumludur (Akçıl, 2007). Kurumda amaç ve hedeflere ulaşmak için yapılan faaliyetlerde istenmeyen sonuçların oluşmadan önlenmesi için önleyici; meydana gelmiş istenmeyen olayları bulup düzeltmek için keşfedici; arzulanan sonuçlara ulaşmak için yönlendirici kontroller vardır. Kavramsal olarak kontrol sistemi, bütün kontrol bileşenleri ve faaliyetlerinin kurumda kullanılan sistemlerle iç içe geçerek kurum amaçları ve hedeflerine ulaşmak amacıyla kurumun kullanılan ve geliştirilen bir sistemdir (Erdoğan, 2009).

Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants – A.I.C.P.A.) 1988 yılında iç kontrolleri, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlerin kurumun amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlanması olarak tanımlanmıştır (Gadh ve diğ., 1993; Akt., Güven, 2008).

SPK tarafından düzenlenen, 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte bulunan Seri X, 22 numaralı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’ 2.Bölümde; ‘iç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir.’ şeklinde ifade edilmektedir (Sermaye Piyasası Kurulu-SPK Tebliğ, Kısım.10, Madde 11).

INTOSAI Kamu Kesimleri İçin İç Kontrol Standartları Rehberi’nde iç kontrol; kurumun hedeflerini ve amaçlarını gerçekleştirmede kurumun yönetimi ve personeli tarafından belirlenen, kurum faaliyetlerinin ekonomik, etkin, etkili, verimli ve etik kurallara uygun olarak

gerçekleşmesini sağlayarak kurum kaynaklarını kayıp, hasar, yolsuzluk, hile ve kötü kullanmaya karşı koruyan, yasa ve mevzuata uyarak hesap verme sorumluluğunu yerine getiren kurumun vizyonunu ve misyonunu başarabilmesi için karşılaştığı değişimlerin oluşturduğu riskleri göğüsleyen ve makul güvence sağlayan dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, 2004).

İç kontrol ile ilgili en geçerli ve genel kabul görmüş tanım Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayınlanan raporla yapılmıştır. İç kontrol için bir taslak oluşturan ve Dünyada en çok bilinen ve referans olarak kabul edilen COSO Raporundaki iç kontrol tanımına göre (Committee Sponsoring Organizations of The Treadway Commission - COSO, 1994c): 'İç kontrol, kurum yönetimi ve personeli tarafından etkilenen, kurumun faaliyetlerinde etkinlik, etkililik, verimlik, yasa ve mevzuata uygunluğu, raporlanan muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlayarak kurum hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleşmesine makul güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir.' COSO raporunun temel amacı, kurumun yönetimin ve personelin kurumda gerçekleşen faaliyetleri kontrol etmede yardımcı olmak için iç kontrol tanımlarını bir çatı altında toplayarak ortak bir tanım ve iç kontrol bileşenlerinin belirlenmesidir. Dolayısıyla yasa koyucuların ve eğitmenlerin temel alacağı, her çeşit ve büyüklükte kurumların uyguladıkları iç kontrol sistemini değerleyebilecekleri ve dünyada her türlü kurum ve kuruluş tarafından genel kabul gören bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır (Yılancı, 2003a). Raporda bu tanımlamanın altında yattığı ifade edilen belli başlı temel kavramlar ise şöyle sıralanmıştır (Yavuz, 2002);

- Kurumun hedeflerine ulaşmak için kullanılan iç kontrol kendi içerisinde bir son değil süreçtir.
- İç kontrol insanlardan etkilenen bir sistemdir; politika, yönetmelik, prosedür ve formlardan ibaret değildir.
- İç kontrol kurum amaç ve hedeflerine ulaşmada hiçbir zaman kesin güvence vermez, makul bir güvence sağlar.
- İç kontrolün amacı tanımda verilen, birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir. Bununla birlikte, yönetimin o kuruluşu işletebilmesine yardımcı dokunacak her türlü kontrol faaliyetini de kapsar.

Dünyaca kabul gören COSO tanımı ele alınarak iç kontrole ilgili bir değerlendirme yapıldığında, iç kontrolün kurumun amaçlarına ulaşmada mutlak değil makul güvence sağladığı, kurum yöneticileri ve çalışanlarından etkilenen dinamik ve tamamlayıcı bir süreç olduğu, hazırlanan raporlar sayesinde organizasyonların güçlü ve kalıcı olmaları için kendi iç değerlerinin dış değerleri ile yoğurarak var olmasını sağlayan hesap verebilirlik ile bu sürecin sürekliliği açısından çevresine varoluş amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik cevap verebilmesi ve saydamlaşmasını sağladığı anlaşılmaktadır.

1. 1. İç Kontrolün Tarihi Gelişim Süreci

Sanayi devriminden sonra meydana gelen sermaye birikimi, yatırım bankacılığını ve yatırımcılara fon sağlamak amacıyla kurulan New York Borsası gibi borsaların kurulmasına neden olmuştur. Girişimciler, finansman bulabilmek için borçlarını geri ödeme güçlerini ispatlama ve makul bir getiri sağlama konusunda yatırımcıları ve kreditorleri ikna etmek için kurumların mali durumları ve sonuçları hakkında belli aralıklarla bilgi vermesi ve raporlar yayınlaması gerekmiştir (Erdoğan, 2009). Böylece, fon sahiplerinin yatırım yaptıkları kurumların değerlendirilen muhasebe bilgilerinin doğruluğu, güvenilirliği ve bu değerlendirmeler sonucunda gerekli önlemlerin alınabilmesini sağlayacaktır.

Kurumlarda 'iç teftiş' ve 'iç muhasebe kontrolü' olan iki kontrol terimi iç kontrolden önce kullanılmıştır (Root, 1998). Görevler ayrılığını sağlamak amacıyla kullanılan teknikler için iç teftiş terimi kullanılmıştır. Görevler ayrılığının amacı, kurum personelinin performansı ve yaptıkları işin kalitesini artırarak uzmanlaşmak ve yolsuzluk, usulsüzlük, hile ve kayıpların olma olasılığını azaltmaktır. İlk zamanlarda 'iç kontrol' terimi çok kapsamlı görüldüğünden 'iç muhasebe kontrolü' teriminin kullanımı yaygınlık kazanarak kontrol faaliyetlerinin, denetçiler tarafından mali raporlar incelenerek uygulanması terimin kısıtlı kullanımını anlamlı kılmıştır (Erdoğan,2009).

1929 yılında yaşanan borsa krizi ve bunu tetikleyen olaylar düzenleyici reformların yapılmasını gerektirmiş ve zorunlu yapılan bu reform sonucu Amerikan Sermaye Piyasası Kurulunun (SEC) kurulmuştur. Kimya ve ilaç devi olan MCKesson & Robbins şirketi ile denetim şirketi olan Price Waterhouse'un karıştığı muhasebe skandalının sonucunda SEC

kurumun mali tabloları incelenirken test ve örnekleme yöntemlerinin genel yöntem olarak kullanılmasını ve inceleme yapılan bu kurumda iç kontrol ve iç teftiş süreçleri hakkında geniş bilginin verilmesinin gerekli olmadığı yayımladığı raporda belirtmiştir. SEC, 1939 yılında yayınladığı 1 No'lu Denetim Prosedürü Bildirimi (SAP No.1) ile iç teftişle muhasebe bilgilerinin ve kurumun bütün işlemlerini inceleyecek bütüncül bir çerçevede incele yapılması için iç kontrol sisteminin belirleyecek rehber oluşturma süreci girilerek mali tabloların incelenmesinde kullanılan denetim standartlarına ilişkin yeni bir dönem başlatmıştır (Erdoğan, 2009).

ABD'de 1940'lı yılların başında kamu muhasebesi ve denetim kuruluşları tarafından hazırlanan rapor, kılavuz ve standartlarda iç kontrole yönelik temel düşünceler bulunmaktadır (Yenigün, 2008). 1947 yılında AICPA'nın yayınladığı 'İç Kontrol' çalışmasında aşağıdaki bulgular elde edilmiştir (Köroğlu ve Uçma, 2006).

- Kurumların çalışma alanlarında ve büyüklüklerinde meydana gelen kompleks yapı genişleme sonucunda kurumda yapılan kontrol faaliyetlerinde yapılan analiz ve hazırlanan raporlara güvenmek zorundadır.
- Etkin ve etkili bir iç kontrolün sağlayacağı ortam, kurum personelinin bilgi eksikliğinden kaynaklanan zararların, olası hataların, usulsüzlüklerin ve düzensizliklerin azalmasına neden olarak kurumu koruyacaktır.
- Kurumların denetlenmesinde çeşitli sınırlamalarla karşılaşan bu nedenle de iç kontrol yapısına güvenmeden çalışma yapan bağımsız denetçilerin bu güvensizliği ortadan kalkacaktır.

1949 yılında SEC, 'İç Kontrol – Koordineli Sistemin Öğeleri, Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi' adında yayımladığı iç kontrol çalışmasında ilk profesyonel iç kontrol tanımını 'iç kontrol, kurum varlıklarını koruyarak muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerin etkinliğini, etkililiğini, verimliliğini artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek için kabul edilen bütün kurum planları ve bunlarla uyumlu yöntemler ve tedbirler' (AICPA, 1949; Root, 1998) olarak yapmıştır. Tanımda iç kontrol, muhasebe bölümlerinin ilgilendiği konuları ve bu konuların dışında oldukça kapsamlı bir kontrol şeklinde ele alınarak mali kayıtların denetimi dışında kontrolün nasıl yapılacağına iç kontrol uygulayıcılarına yol gösterici bir nitelik taşımamaktadır.

SEC Denetim Prosedürleri Komitesi (CAP), 1958 yılında yayımladığı SAP No.29’la iç kontrolün, varlıkların korunmasını, muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ve raporlarının hazırlanması, yetkilendirme ve onaylama, organizasyon planı gibi görev ve faaliyetlerini içeren muhasebe kontrolleri ile organizasyon planı, politika ve prosedürler, yetkilendirme performans raporları insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrolü içeren yönetim kontrolleri olarak sınıflandırılabilceğini belirtmiştir (Erdoğan, 2009). 1963 yılında yayımlanan SAP No.33’te bağımsız denetçinin denetlediği kurumda muhasebe kontrollerine odaklanması gerekirken muhasebe kontrollerinde elde edilen mali tabloların güvenilirliğine bazı yönetim kontrollerinin etkisi olduğunu düşünüyorsa onları da değerlendirebileceği belirtilmiştir (Root, 1998).

1973 yılında yayımlanan Denetim Standartları Bildirimi (SAS) No.1’de bu bildirimden öncesinde yayımlanan tüm denetim prosedürleri bildirimleri bir araya getirilerek muhasebe ve yönetim kontrollerinin tanımları yenilenmiştir (Erdoğan, 2009). Yeni yapılan tanımlamada yönetim kontrolleri, kurumun faaliyetlerinde muhasebe kontrollerinin uygulanabilmesi ve hedeflerini gerçekleştirmesinde gerekli olan yönetsel yetkilendirmelerdir. Muhasebe kontrolleri ise, varlıkların korunması ve mali bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla varlıkların kayıtlarının gerçekliğine ve mali tabloların muhasebe standartlarına uygun hazırlanarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde, faaliyetlerin yapılmasında ve varlıklara erişimde yetkilendirmeye yapıldığına, makul güvence sağlayacak şekilde belirleyen prosedürler ve organizasyon planlarıdır (Root, 1998). Yapılan yeni tanımda, yönetim ve muhasebe kontrolleri arasındaki ayrım kaldırılarak muhasebe kontrollerinin ancak yönetim kontrolleriyle birlikte sağlanabileceğine, muhasebe kontrollerinin ve kayıtlarının, yönetimin amaçlarının gerçekleştirilmesinde makul güvence sağlayacağı belirtilmiştir.

1973’te ABD’de yaşanan Watergate siyasi skandalın ardından kanun yapma, düzenleyici ve denetleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole önem vermişlerdir (Yenigün, 2008). 1977 yılında SEC’in tavsiyeleri üzerine Kongre kamu kaynaklarının kullanımında yolsuzluk, usulsüzlük ve kötüye kullanımını engellemek amacıyla ‘Yabancı Yolsuzluklarla Mücadele Yasası’nı (FCPA)’ yürürlüğe koymuştur. İç kontrolü muhasebe bölümünden ayıran kanun ABD de kurumların yabancı ülkelerle yaptığı iş anlaşmalarında oluşabilecek hile ve yolsuzlukları engellemeyi amaçlarken ABD şirketlerinin yabancı ülkelerde ticaret yapmasını zorlaştırmıştır (Erdoğan, 2009). Kanun etkin bir iç kontrol sistemiyle yolsuzlukların önlenebileceğinin altını

çizip iç kontrolün etki alanını genişleterek kurumlarda uygulanmaya başlanmıştır (Saltık, 2007). Ancak kanunun yürürlüğe hızlı girmesi sonucu iç kontrole ilişkin hükümleri gözden kaçırılmış eksik kalmıştır (Erdoğan, 2009).

SEC 1979 yılında kurumlarda yıllık raporlarında bilgi edinmek amacıyla iç kontrol raporlarına da yer vermesini zorunlu tutması sonucu iç kontrol sistemlerinin incelemesine önem verilmiştir (Erdoğan, 2009). Bu zorunluluk kurumlar iç kontrol sistemlerinin değerlendirmesine yönelik yöntemlerin ve kriterlerin belirlenmesinde denetim firmalarından ve profesyonel gruplardan yardım almaya başlamışlardır (Root, 1998).

ABD'de 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında önde gelen beş kuruluşu bir araya gelerek, komisyon başkanının adıyla adlandırılan Treadway Komisyonu, 'Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu' kurulmasıyla birlikte iç kontrol sisteminin de önemli gelişmeler olmuştur. Treadway Komisyonu'nun amacı, mali raporlardaki yapılan yolsuzluk, usulsüzlük ve hataların nedenlerini belirleyerek gerekli tedbirleri alıp bunların meydana gelme olasılığını azaltmaktır (Yenigün, 2008). Komisyon bu amaçla, 1987 yılında yayımladığı 'Hileli Finansal Raporlama' adlı raporda bağımsız denetçilerle birlikte hukuk ve mali müşavirlerin, kurum yöneticilerinin, kurumdaki muhasebe ve denetim birimlerinin, denetim komitelerinin, üst denetim kurumlarının, muhasebe ve işletme eğitimi veren okulların da raporunda hile ve hataları tespitinden sorumlu olduğunu bildirmiş ve incelediği hileli mali raporlamaların yüzde 50'sinin iç kontrol zayıflıklarından kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır (Root, 1998).

1988 yılında, AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB), belirlediği denetim standartları ile denetim kurulu ve denetçiler arasındaki iletişimin güçlendirirken hile, yolsuzluk ve hataların tespit edilmesi ve raporlanmasında denetimin sorumluluğunu artmakta ve açıklamakta, mali tablolarla ilgili denetim raporlarının yayımlanmasını sağlamaktadır (Erdoğan, 2009). 1988 yılında yayımlanan SAS 55 ile ASB, kurumdaki var olan kontrol çevresini, muhasebe sistemini ve kontrol yöntemlerini iç muhasebe kontrolü ve iç yönetim kontrolü terimlerini ortadan kaldırarak anlamayı öngörmektedir (Demir, 1999). ASB, iç kontrolü kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol yöntemleri olarak sınıflandırması denetçinin iç kontrolü denetlemesini kolaylaştıracağı gibi yapacağı kapsamlı çalışma sonucunda kurum için danışmanlık hizmeti yapma imkanı sağlayacağı belirtilmiştir (Erdoğan, 2009).

İç denetçiler, dış denetçiler ve yöneticiler arasında etkin ve etkili bir iç kontrol sisteminden ne anlaşılması gerektiği konusunda anlayış birliğine varılamaması sonucu Treadway Komisyonu'nu oluşturan kuruluşlar yeniden işbirliğine girmiş ve Treadway Komisyonu Raporu yayımlandıktan sonra iç kontrole ilgili literatür gözden geçirilerek kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesinde genel kabul görececek standartların belirlenmesi amacıyla Treadway Komisyonu, Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) oluşturulmuş ve üzerinde anlaşılan bir iç kontrol rehberinin hazırlanması için çalışmalara başlamıştır (COSO, 1994c; Deloitte ve Touche, 2003; Root, 1998). 1992 yılında COSO 'İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve' (Internal Control: Integrated Framework) adıyla bir rapor yayımlamıştır. Raporda, iç kontrolün amaçları kurumun etkin ve verimli çalışırken yasalara ve mevzuata uyması, mali tabloların güvenilir olması ve iç kontrolü kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak beş bileşenden oluştuğunu açıklamıştır (COSO, 1994c). COSO modelinde iç kontrolün beş bileşenini oluşturan standartlar, kamu ve özel sektörde rehber olarak kullanılmasına rağmen etkin bir iç kontrol kurulmasında mutlak doğru değildir.

Kamu kurumları ve şirketler büyüyüp, kompleksleştikçe finansal, bilgi ve teknolojik gelişmelere ve değişimlere bağlı olarak risk yönetimi, performans yönetimi, toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim, hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışı önem kazandıkça etkili ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin kurulması ve değerlendirilmesi için yapılan çalışmalar artarak küresel boyutta önem kazanmıştır. İç kontrol alanında yapılan çalışmalardan bazıları aşağıda verilmiştir (Erdoğan, 2009);

- 1992 yılında Uluslar Arası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından yayımlanan 'Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi' (Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector).
- 1995 yılında Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) tarafından yayımlanan 'Kontrol Kriterleri Komitesi Raporu – CoCo Rehberi'(The Criteria of Control Board – Guidance on Control)
- 1998 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) tarafından yayımlanan ve Turnbull Raporu olarak bilinen 'İç Kontrol: Birleşik Yasaya İlişkin Yönetici Rehberi' (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code),

- 2000 yılında İç Denetçiler Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu (ECIIA) tarafından yayımlanan ‘İç Denetim ve İç Kontrol: Direktörler, Yöneticiler ve Denetçiler İçin Rehber’ (Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors).

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde yapılan ilk önemli düzenleme, 1927 yılında çıkarılan ve yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur (Kesik, 2005). Dünyada kamu mali yönetimi ve denetimi sistemleri bu süre içinde önemli değişimler gösterirken Türkiye’de de kamu mali yönetim sistemi alanı bu gelişmelerden etkilenmiş ve mali yönetim anlayışında değişiklikler ortaya çıkmıştır. Türkiye’de kamu mali yönetim ve denetim sistemi alanında yapılan en köklü ve bütünsel değişiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması ile gerçekleştirilen 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir (Kesik, 2005).

1050 sayılı Kanun devlet tüzel kişiliğine dâhil idareler ile katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde, genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçeli idareleri, düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinden oluştuğu görülmektedir (Kesik, 2005).

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sisteminin temel esaslarını düzenleyerek kamu bütçelerinin çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilerek hazırlanmasını, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirirken mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesine dikkat edilmesi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili birimlere devredilmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesiyle bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Arcagök ve Yörüker, 2004). Dünyadaki gelişmelerin ardından

ülkemizde, iç kontrol alanında yapılan çeşitli yasal düzenlemeler aşağıda verilmiştir (Erdoğan, 2009);

- 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) tarafından hazırlanan 'Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik',
- 14.07.2003 tarih ve 25168 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) tarafından hazırlanan Seri: V, No: 68 sayılı 'Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ',
- 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı 'Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur.

1. 2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

Görevinin gereklerini yerine getirebilecek ve etkin olarak çalışacak bir iç kontrol yapısının uygulanabilmesi için iç kontrol yapısını oluşturan ilkelerin esas alındığı bir sistemin kurulması gerekir. Bu koşullar şöyle özetlenebilir (Güven, 2008);

- İç kontrol tam ve devamlı olmalıdır.
- İç kontrol yalnızca muhasebe ve mali servislere özgü değil, işletmenin tüm servisleri ile ilgili olmalıdır.
- İç kontrol temel bir amacın gerçekleşmesi için düzenlenmiş olmalı ve bu işi yürüten uzmanın hayal gücünü işleterek araştırmalarında kendi yetenek ve eleştirisini kullanması gerekmektedir.

Yönetimin mali bilgileri kaydetmek, işlemek, özetlemek ve raporlamak için politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken ilkeler şöyledir (Defliese, 1990);

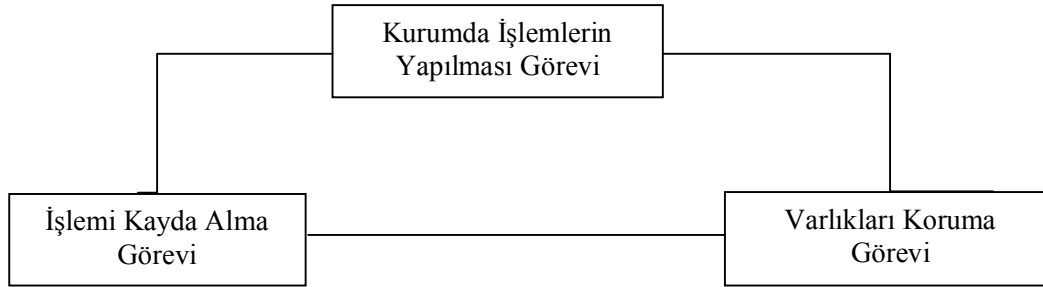
- Kurumda faaliyetler, yönetimin genel ve özel yetkilendirmesine uygun olarak yürütülmelidir.
- Kurumda faaliyetler, genel kabul gören muhasebe standartlarına ve ilkelerine uygun hazırlanan mali tablolara imkan verecek şekilde ve varlıklarla ilgili sorumlulukları sürdürmek üzere kaydedilmelidir.
- Varlıklara erişim sadece yönetimin yetkilendirdiği kişiler için geçerlidir.
- Varolan varlıkların kayıtlarla karşılaştırılması ve farkların tespiti belirli periyotlarla

yapılmalıdır. Etkin olarak çalışacak bir iç kontrolün kurulmasında, dikkate alınması gereken temel ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

1. 2. 1. Görevler Ayrımı

Kurum organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, yapılabilecek hata sayısı artmakta ve yolsuzlukların ortaya çıkartılma olasılığı azalmaktadır (Acındı, 2007). Dolayısıyla kurum büyüklüğü ve karmaşıklığına dikkat edilerek, hataların, usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılarak azaltılacağı şekilde görevler farklı kişiler arasında dağılmalıdır. Görevlerin ayrımı aşağıdaki temel mantık dahilinde yapılabilir (Bozkurt, 2000).

- İşlemleri fiilen yapmakla görevli kişi,
- Kurum aktiflerini korumakla görevli kişi,
- İşlemleri kaydetmekle görevli kişilerin birbirinden ayrı olması gerekir.



Şekil 1. Görevlerin Ayrımı (Bozkurt, 2000).

1. 2. 2. Yetkilendirme

Yöneticilerin ve personelinin yetki ve sorumlulukları yazılı olarak prosedürlere ve yönetmeliklere bağlanılmış olması, bu prosedürler dahilinde personelin iş tanımlarının belirlenmesi gerekmektedir (Neşeli, 2010). Her işlem mutlaka genel veya özel yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılmalıdır. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler “genel”, özel bir alım veya ödeme için ihtiyaç duyulan yetkiler ise “özel” niteliktedir (Güven, 2008). Bu bağlamda, muhasebe kayıtlarını yetkili kişiler tutabilir; stoklara, paraya ve menkul değerlere yetkili kişiler el sürebilirler (Keten, 2002; Akt., Güven, 2008).

1. 2. 3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzenin Var Olması

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir (Acındı, 2007). Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için kurumda bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için kurumda iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir (Güredin, 2000).

1. 2. 4. Fiziki Koruma

Kurum varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının istenmeyen her türlü gelişmeye karşı (doğal afetler, hırsızlık, yangın, kaybolma gibi) korunması için yönetim tarafından fiziksel tedbirler alınması gerekmektedir.

1. 2. 5. Bağımsız Mutabakatlar

Bağımsız mutabakat, iç kontrol yapısı unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığının saptanması için, mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzlukların yönetime raporlanması bakımından zorunludur (Güven, 2008). Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla önceden haber verilmeden yapılmalıdır (Acındı, 2007).

2. İç Kontrol Sistemi

İşletmeler büyüyüp faaliyetler karmaşık hale geldiğinde kontrol sorunu gündeme gelmektedir. İşletmelerdeki bu büyüme, yapılan faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygun olmadığı bazı durumlar ortaya çıkarabilmekte ve çeşitli birimler arasında koordinasyonu da gerektirebilmektedir (Akışık, 2005). İşletmelerde iç kontrol sistemi, işletme varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin ve raporların, doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinde etkinliğini artırmak, işletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara uygunluğunu saptamak için kullanılan bütün yöntem

ve ölçüleri, muhasebe planının ve raporlama sisteminin kurulurken bu sistemde görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetlenen işletmedeki organizasyon planını da içine alan bir sistem olarak tanımlanabilir (Aksoy, 2005).

İç kontrol sistemi, işletme içinde bir birim değil, tüm örgüte yayılmış sistemler bütünüdür. İşletmede tüm faaliyet ve fonksiyonlarla ilişkisi vardır. Kendisi bir sistemdir ve kendisinin de alt sistemleri vardır. İç kontrol sistemi kendisini özetleyerek; genel amaçlar, esas amaçlar ve özel amaçları gerçekleştirme sorumluluğunda olan üst yönetimin bir alt sistemidir. Üst yönetimin bu amaçları gerçekleştirmek için kurduğu alt sistemler, iç kontrol yapısının bileşenleridir. Sorumluluk üst yönetimde olmakla birlikte işletmedeki tüm personelin tutum ve davranışları bu üç amaca yönelik olarak düzenlenir ve herkes bu sistemin içinde yer alır. İç kontrol sistemi, işletme üst yönetimi tarafından alınan ve bu amaçlarla bağlantılı olan kararlarının uygulamaya geçirilmesinde uygulanan temel ilkeler, yöntemler ve önlemlerden meydana gelen sistemdir (Demirel, 2007).

Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arası koordinasyonun sağlandığı, bir başka deyişle iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde söz konusu bu sistemin etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi de önem taşımaktadır. Dolayısıyla iç kontrol, işletmenin belirlediği hedeflerine ve amaçlarına ulaşmada güçlü bir dürtü oluşturduğu ve işletme faaliyetlerinin ekonomikliğini, verimliliğini, etkinliği ve etkililiğini sağladığı kabul edilmektedir. İşletme de varlıkların ve karlılık, verimlilik gibi çeşitli kayıpların ve yolsuzlukların olması, doğru ve yerinde kararların alınamamasının sebebi iç kontrolün yeterliliğinin sağlanamaması veya olamamasıdır (Aksoy, 2005).

Avrupa Birliği uygulaması ile iç kontrol kamuya kamu mali yönetim kontrolü alanında kamu iç mali kontrol yaklaşımı olarak girmiştir. Kamu iç mali kontrolü, hükümet ve idari birimler tarafından uygulanan ve harcama birimlerinin bütçe tanımları, mali yönetim ilkeleri ve mevzuata, etkililik, etkinlik, verimlilik, adillik, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmelerini sağlayacak bütünsel ve dinamik bir mali kontrol sisteminin olarak tanımlanmaktadır. Hükümetin gelir-gider, varlık ve sorumluluklarını kapsayan kamu iç mali kontrol, idarenin sorumluluğunda mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim ve merkezi uyumlaştırma biriminden oluşur.

Kamuda iç kontrol, idarenin amaçlarına ve hedeflerine uygun bir şekilde faaliyetlerinin etkili, ekonomik, verimli ve sistemli yapılmasını, muhasebe bilgilerinin zamanında doğru, güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması, varlıkların korunması, doğru güvenilir bir şekilde üretilen yönetim bilgisine zamanında ulaşılabilmesini sağlamak amacıyla idarenin oluşturduğu sistem, organizasyon, süreç, politika, prosedür ve iç denetimi içine alan mali ve diğer bütün kontrollerdir. İç kontrol, kurum hizmetlerinin hedeflendiği şekilde sonuçlandırılması amacıyla yöneticiler dahil tüm çalışanlar tarafından alınan her türlü karar, uygulama, diğer tüm önlemlerdir. Bu amaç doğrultusunda kurum faaliyetlerinin organize edilmesinden, planlanmasından, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini yönetip değerlendirmekle yöneticiler sorumludur. Oluşturulması, geliştirilmesi ve gerektiğinde yeniden düzenleme yapılması yöneticilerin sorumluluğunda olan iç kontrol sisteminin başarısı yöneticilerin planlama, organize etme, süreci yönetme, izleme ve riskleri değerlendirme becerilerine bağlıdır (Şensoy, 2006). Gelişim ve değişimlerden kaynaklanan riskleri temel alarak gerçekleşen iç kontrol sisteminde yapılan analizler sistemin zayıf ve güçlü yönlerini göstererek belirlenen risk alanlarında kontrol faaliyetlerinin yoğunlaştırılması gerekir (Arcagök, 2005).

İşletmelerde ve kamu kurumlarında olduğu gibi eğitim kurumlarında da iç kontrol sistemi, eğitim politikalarını, amaçlarını ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine engel oluşturan risklerin belirlenme sürecine dayanırken tanımlanan riskleri verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde yöneterek değerlendirir. Kurumda yönetimin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol sistemi, muhasebe raporlarında doğruluk ve güvenilirlik, kurum faaliyetlerinde ekililik ve verimlilik sağlarken mevzuata ve düzenlemelere uygunluğu, amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleşmesinde makul güvence sağlayan tekil bir olay değil dinamik ve devamlılık esasına dayanan aktivite ve eylemdir. Kurum yönetiminin faaliyetlerini planlamada ve uygulamada yararlandığı sistemlerin ayrılmaz parçası olan iç kontrol sistemi, yöneticiler kurum amaçlarını ve işlemlerinde devamlılığı sağlamak amacıyla kurum yönetiminin bir alt yapısı olarak inşa edilen yönetim kontrolüdür (Yörüker, 2004).

Eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasından, izlenmesinden ve gerektiğinde yeni düzenlemeler yaparak geliştirilmesinden üst yöneticiler yani müdürler sorumluyken kurulan bu istemin idari, mali karar ve uygulamalarının işleyişinden harcama yetkilileri yani müdür yardımcıları sorumludur. Eğitim kurumlarındaki iç kontrol sisteminde ön mali kontrol faaliyetleri

ile iç kontrol standartlarının geliştirilmesinden ve uygulanmasından idarenin mali hizmetler birimi sorumluyken muhasebe kayıtlarının şeffaf, doğru, güvenilir, mevzuata ve standartlara uygun tutularak kolay erişimini sağlamadan muhasebe yetkilileri sorumludur. Eğitim kurumlarında belirlenen politikalara, standartlara ve mevzuata uygunluğun sağlanması, görev ve yetkilerin alanında uzman personele ve yöneticilere verilmesinden, mesleki değerlere önem veren, etik, adil ve dürüst bir yönetim anlayışının benimsenmesinden üst yöneticiler/ müdürler, harcama yetkilileri/ müdür yardımcıları ve diğer yöneticiler sorumludur.

İşletmelerde, kamu kurumlarında ve eğitim kurumlarında program faaliyetlerinin planlanması, organize edilmesi, yönlendirilmesi ve kontrol edilmesiyle ilgili süreçleri ve prosedürleri ve program performansının ölçülmesi, raporlanması ve izlenmesi için uygulamaya konan iç kontrol sistemi aşağıdaki hususlar hakkında ne ölçüde makul güvence sağlandığı üzerinde durur (Yörüker, 2005).

- Örgütsel misyonların, hedeflerin ve amaçların etkili ve verimli şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği;
- Kaynakların yasalara, idari düzenleyici tasarruflara ve diğer gerekliliklere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı;
- Kaynakların, izinsiz şekilde elde edilmeye, kullanılmaya veya elden çıkarılmaya karşı korunup korunmadığı;
- Üretilen yönetim bilgilerinin ve kamuoyuna açık raporların, örneğin performans ölçülerinin, eksiksiz, kesin ve performans ve karar almayı desteklemeye elverişli olup olmadığı;
- Bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine ilişkin güvenliğin izinsiz erişimi önleyip önlemediği veya zamanında ortaya çıkarıp çıkarmadığı;
- Bilgi sistemleriyle ilgili acil durum planlamasının, sistemlerin destek verdiği faaliyetlerin ve fonksiyonların güvencesiz şekilde kesilmesini önleyecek önemli bir yedek güç sağlayıp sağlamadığı.

İşletme, kamu ve eğitim örgütlerini oluşturan amaçlarının farklı olması kurumda var olan iç kontrol sistemine farklı bakış açısı getirmektedir. Bu farklılıklara rağmen genel olarak iç kontrol amaçları, varlıkların korunması, muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir bir şekilde

raporlanması, faaliyetlerin etkinliğinin, ekonomikliğinin ve verimliliğinin artırılması ve belirlenen politika ve prosedürlere bağlılığı özendirmek olarak sıralanabilir (Erdoğan, 2005). Bunlardan ilk ikisi varlık ve bilgi güvenilirliği ile ilgili olan mali işler grubu için büyük öneme sahip olan muhasebe kontrolleridir. Diğer ikisi ise yönetim planlarına göre hareket eden ve etkililikle ilgili olan yönetsel kontroller olarak adlandırılır. İç kontrol yapısında yukarıda belirtildiği gibi yönetsel ve muhasebe kontrolleri şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesinin nedeni; dış denetçinin çalışma alanına sınırlama getirmek içindir (Beyazıtı, 1991; Akt., Güven, 2008). Aksi takdirde her iki kontrolü birbirinden kesin sınırlarla ayırmak mümkün değildir. Çünkü bağımsız denetçinin asıl amacı muhasebe kontrol sistemlerinden elde edilen bilgilerle hazırlanan finansal tabloları incelemektir. Bu nedenle bağımsız denetçi yalnızca muhasebe kontrol sistemini inceler. İşlemler ve bu işlemleri yürütmek için uygulanan usul ve yöntemler karmaşıktıkça muhasebe ve yönetim kontrol sistemleri arasındaki ayırım da bir o kadar zorlaşmaktadır.

2. 1. Yönetsel Kontroller

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontrol olarak tanımlanır (Güredin, 2000). Kurumsal faaliyetlerinin uygulama sürecini, sistemini ve yönetimini belirten yönetim kontrolü kurumda bir birim değildir (Arcagök ve Yörük, 2004). İstatistiksel analizler, iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlemlerin planlanmasını sağlayan hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrollere örnek olarak verilebilir (Gürbüz, 1995). Yönetsel kontroller, kurumun amaçları doğrultusunda belirlediği plan ve bu plana uygun olarak gerçekleştirilen faaliyetlerde etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ile kurumda belirlenen politikalara bağlılığı içeren bütün yöntem ve yordamları kapsar. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde yönetimin gerçekleştirmeyi düşündüğü amaçlar başlıca dört grupta toplanır (Güredin, 2000).

Güvenilir bilgi sağlanması: Yönetim, kurum faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde uygulanabilmesini sağlamak için güvenilir bilgilere ihtiyaç duyar. Kurum kararlarının alınmasında değişik türde doğru bilginin toplanması zorunludur. Güvenilir bilgi, güvenilir kararlara temel oluşturacaktır (Rezaee, 1995). Kurumlarda yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı şeffaf, güvenilir ve doğru bilgiye erişim daha kolay, hızlı ve az maliyetli olacaktır.

Varlıkların ve kayıtların korunması: Bir kurumun fiziki ve fiziki olamayan varlıkları gerek kurum içi gerekse kurum dışı çevrelerin tehditlerine karşı her zaman risk altındadır. Her zaman bu varlıkların çalınabilme, kaybolabilme, amacı dışında kullanılabilme yada bu varlıklara istenmeyen zararlar verilebilme gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollere gerek vardır (Chun, 1997; Akt., Acındı, 2007). Özellikle bilgi sistemlerinin kurum yönetimi ile tam anlamıyla bütünleşmeye gidiyor olması sonucunda varlıkların ve kayıtların korunması daha da önem kazanmıştır (Güredin, 2000).

Verimliliğin artırılması: Faaliyetlerin her aşamasındaki fire ve aksaklıkların azaltılmasını sağlamak, iş gücü ve zamandan tasarrufu sağlamak, kaynakların verimsiz ve amacı dışında kullanımını önlemek kısaca faaliyetlerin verimliliğini artırmak için her kurumda uygun kontrol önlemleri olmalı ve işletilmelidir.

Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme: Kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesinde uygulanacak politika ve prosedürlerin belirlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi için kurum personeli politikalara, prosedürlere ve mevzuata bağlı kalarak ortak bir amaç doğrultusunda hareket etmelidir. Personel yerine getirdiği görev ve sorumluluklarının belirlenen politika, prosedür ve mevzuata uygunluğunun araştırılması etkin bir iç kontrol sistemi ile yapılır (Aldrige ve Colbert, 1994).

Yönetsel kontrol; organizasyon planını, yönetimin onayını ve yetkilerin devredilmesini kapsayan karar süreçlerinde uygulanan prosedürler ve kayıtları içerir (Öndeş, 2000; Akt., Koçak Şen, 2008). Yönetsel kontrolün kapsamına bakıldığında yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonu ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Planlama örgütsel amaçların belirlenmesini ve bu amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir süreçtir. Politika eğitim kurumlarında, eylemlerde kılavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve ne şekilde uygulanacağını, başka bir ifade ile politikanın yürütme biçimini belirler. Etkin bir kontrolün kurulması ve geliştirilmesiyle ilgili olan yönetim, hem yapılan planlamanın, yani belirlenen amaçların, politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin yeterliliği hem de planlama ile sağlanan etkinliğin yeterliliği üzerinde durmalıdır.

Yönetmel kontrolle örgütleme süreci arasında da yakın bir ilişki vardır. Örgütlemelerde belirlenen amaçlara ulaşmak için nasıl bir görev dağılımının yapılması gerekeceği sorunu ele alınır. Yapılacak işler önce gruplara ve alt gruplara bölümlendirilmeli, daha sonra belirlenen işlere uygun personel atanmalı ve her biri için sorumluluklar tanınmalı ve yetki devirleri yapılmalıdır. Böylece örgütleme yönetmel kontrol için bir sistem oluşturur (Kepekçi, 1982). Yönetimin bu yetki kullanımı, işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan ilişkili bir yönetim fonksiyonudur ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

Eğitim kurumu yönetiminin temel amacı Türk eğitim sisteminin genel amaçlarına ulaşacak şekilde düzenlenir. Bu amaçları gerçekleştirebilmek için yönetim kurumda etkin bir iç kontrol sistemi kurmalı, işletmeli, geliştirmeli ve gerekirse yeniden dizayn etmelidir. Yönetim bu amaca ulaşmak için, her faaliyet alanında etkinliği sağlayacak politika ve prosedürleri belirlemeli ve bunları uygulamaya koymalıdır. Bu faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen eğitim kurumu politikalarına uygun yürütülmesinin sonucunda etkinlik ortaya çıkacaktır. Eğitim kurumlarında iç kontrol sistemi idarenin sorumluluğunda, çıktı/sonuç ve sistem odaklı, önleyici, sisteme güvence vermeyi amaçlar. Eğitim kurumu aynı eğitim sistemi çıktısı için kaynaklarını daha verimli kullanırsa, personeline (öğretmenlerine) yetki devri ile yetkileri ve sorumlulukları devrederek daha etkin kullanımla aynı birim zamanında daha fazla sonuç elde ederse eğitim kurumunun verimi artacaktır. Bu amaçla eğitim kurum yönetimi prosedürler ve politikalar geliştirebilir. Eğitim kurumunun çıktıları diğer eğitim kurumlarının çıktılarıyla karşılaştırılarak, kurum personeli motivasyon kazanacak ve kurumun verimliliğinde artışı söz konusu olacaktır. Ayrıca eğitim kurumundaki belirlenen hedeflerle gerçekleşen hedeflerin karşılaştırılması esnasında kurulan bilgi toplama ve raporlama sistemi sayesinde de kurumun varlıklarının korunması sağlanabilecektir. Toplanan bilgi ve hazırlanan raporlarla eğitim kurumu saydamlaşmayı ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmiş olacaktır. Yine işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yasalar ve diğer mevzuata aykırı uygulamaların yapılmaması, bunun sonucunda cezalı duruma düşülmemesi de yönetmel kontrol görevinin yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir (Kaval, 2005).

2. 2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü, daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması ve muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilmesini sağlayan iç kontrollerdir. Muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü arasındaki ayrımı kesin sınırlarla yapmak mümkün değildir. Bu sebeple ‘iç kontrol’ kavramı muhasebe kontrolü olarak da kullanılmaktadır (Yılancı, 1992). Muhasebe kontrolü, kurum planı, muhasebe raporlarının güvenilirliği ve varlıkların korunmasında kullanılan yöntem ve yapılan yordamlardır (Bower ve Schlosser, 1965; Akt., Koçak Şen, 2008). Genel olarak bu kontroller, varlıkların korunması ve fiziki kontroller, muhasebe bilgilerinin kaydedilmesi ve raporlanması, yetkilendirme ve iç denetim görevlerinden ayrılan kontrol tedbirlerini içerir (Güredin, 2000). Muhasebe kontrolü (Kepekçi, 1982),

- Kurumda yönetimin yetkilendirmelerin uygun bir şekilde işlemlerin yürütülmesi,
- Kurumda işlemler, görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer bir kurala uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmesi,
- Varlıklar üzerinde sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkının verilmesi konularında yeterli güvencenin sağlanması için kurulması,
- Varlıkları kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmesi,
- Varlıkların korunmasıyla ilgili sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar, belirli zaman aralıklarında mevcut varlıklarla karşılaştırmalı ve herhangi bir fark bulunduğu gerekli işlem yapılmasıdır.

Muhasebe kontrolleri, finansal tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olmalarından ötürü denetçinin iç kontrol yapısını değerlendirmesi sürecinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü aşağıdaki unsurlar tarafından belirlenir.

Varlıkların korunması: Varlıkların korunmasını geniş ve dar anlamda ele almak mümkündür. Geniş yaklaşımla bakıldığında varlıkların korunması kapsamına her türlü kurum kararı girer. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki aksaklıklar vb. etkenler muhasebe sürecinin dışında kabul edildiğinden yönetsel kontrolünün kapsamına alınması daha doğru olacaktır. Varlıkların korunmasını dar anlamda tanımlamak ise denetim faaliyeti açısından daha anlamlıdır. İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında gerçekleştirilecek hatalar ve hileler

ya da belge ve kayıtların değiştirilmesinden kaynaklanan kayıplar muhasebe kontrolleri ile engellenecektir. Varlıkların korunmasından kasıt sadece işletmenin aktif hesap kalemleri değil, çalışanların ve bilginin de korunmasıdır. Aşırı çalışma insan kaynaklarının kaybına neden olur. Tecrübeli ve eğitilmiş çalışanların kaybedilmesi ve bunların yerine yeni çalışanların işe alım ve adaptasyon sürelerinde kaybedilen zaman, organizasyonun varlıklarının israfına sebep olur. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de aynı şekilde korunması gereken işletme varlıklarındandır (Okay, 2005; Akt., Güven, 2008).

Finansal kayıtların güvenilirliği: Muhasebe kontrolü açısından finansal bilgilerin güvenilirliği işletme içine ve dışına yapılan raporlamanın güvenilirliği ile ilişkilidir. Bağımsız dış denetim işletme dışına raporlanan finansal tabloların dürüstlüğü ve doğruluğu ile ilgilidir. İşletme içine yapılan raporlama ise yönetsel kontrollerin de konusu olan ayrıntıları içerir.

Kıymet hareketleri: Kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışı taraflar arasındaki iktisadi varlık ve hizmet değişimlerini ve bunların üretim sürecine katılmaları sırasında tüketimlerini ifade eder. Kıymet hareketleri işletme faaliyetlerinin temelini oluşturur. Kıymet hareketlerinin eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülerek bunların muhasebeleştirilmesi ve raporlar şeklinde sunulması sağlanmalıdır. Daha sonra fiziki varlıklar ile kayıtlar arasında karşılaştırma yapılarak ilgili varlıkların mutabakatı sağlanmalıdır. Muhasebe kontrolü kavramında bazı özellikler saklıdır. Uygulanabilirlikleri farklılık göstermekle beraber bu özellikler tüm muhasebe kontrolleri için geçerlidir. Bunlar; yönetimin sorumluluğu, sistemin yeterli güvence vermesi, önleyici özellik taşımak, iç kontrol yapısının etkinliğini kısıtlayan sınırlamalar ve bilgi işleme yöntemleridir.

Örneğin, kurumda kurulan belge düzeni sayesinde her personelin sorumluluğunda olan varlıklar kolayca ortaya çıkarılabilir. Hata veya hileler doğduğunda hatalı işlemi kimin yaptığı tespit edilebilir ve kayıt yöntemi sayesinde tüm bilgiler zamanında muhasebeye ulaştırılabilir ise muhasebe kontrolü yapılmış olur. Bunun sayesinde muhasebede yıl sonu veya ara mali tablolar zamanında ve doğru düzenlenebilir olanağına sahip olmuş olur. Yönetim de bu görevini yerine getirmiş olur (Kaval, 2005).

2. 3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

5018 sayılı Kanununun 56. maddesinde iç kontrolün amacı;

- a) *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*
- b) *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
- c) *Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
- d) *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- e) *İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlamaktır.*
- f) *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını (5436 sayılı Kanununun 10. maddesinin c/14 fıkrası ile değiştirilen bent) sağlamak olarak verilmektedir.*

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esasların 4. maddesinde ise iç kontrolün amaçları, iç kontrolün neleri kapsaması gerektiğini açıklamaktadır. İç kontrol, idarenin politikalarıyla uyumlu ve idarenin faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu sağlayacak biçimde idarenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır. Bu nedenle, hata yolsuzluk ve usulsüzlüğün önlenmesi, varsa tespit edilmesi ve giderilmesi gerekmektedir. Varlıkların korunması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Ayrıca kaynakların ekonomik, verimli, etkili ve etkin bir şekilde kullanımı temel alınmalıdır. İç kontrol faaliyetleri iç kontrolün amacına uygun olmalıdır. Son olarak da, mali bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir şekilde zamanında oluşturulması ve kurum içi sürekli iletişim sağlanması amacıyla da ilgililere uygun şekilde sunulması sağlanmalıdır (Göze, 2008).

İç kontrol sistemi işletmelerin, kamu ve eğitim kurumlarının gerek yönetsel gerekse finansal bakımdan karşılaşılabileceği veya karşılaştığı riskleri en aza indirmek ya da önlemek için kurulduğundan risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre yukarıda belirtilen kanunda iç kontrol sistemin amaçları üç düzeyde aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir (Çömlekçi, Kepekçi ve Erdoğan, 1992).

- İç kontrol sisteminin esas amaçları
- İç kontrol sisteminin genel amaçları
- İç kontrol sisteminin özel amaçları

2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

Sistemin esas amaçlarına iç kontrol sisteminin tamında yer verilmektedir. Bu amaçlar (Demir, 1999);

- Raporlanan muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak,
- Kurumun varlıklarını korumak,
- Kurum kaynaklarının ve varlıklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Kurumda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin yönetim politikalarına, prosedürlerine, planlarına ve mevzuata uygunluğu sağlamak.

Kurumun varlıklarını korumak: Kurumun varlıkları, kurumun mali tablolarında bulunan her çeşit maddi veya maddi olmayan kalemleri içermektedir. Yönetim bu varlıkların amaç dışı kullanılmalarını, zarar görmelerini ve kaybolmalarını engellemek için önlem almalıdır. Kurum varlıklarının kaybolması faaliyetlerin olumsuz etkilenmesine ve durmasına neden olabilir. Kurumda var olan iç kontrol sistemi, varlıkları korumak amacıyla uygulanan kontrol faaliyetlerini karar alma sistemlerini kapsamalıdır. Genel olarak varlıkların korunması; varlıkların kullanımının da ekonomiklik ve verimlilik sağlanarak savurganlığın önlenmesini, varlıkların alımında ve satımında miktar ve fiyat kontrollerinin ve bakımının yapılması, varlıkların doğal afetlere karşı korumak ve hırsızlığı, yolsuzluğu aza indirilmesini kapsayan raporlama yöntemlerini içermektedir (Erdoğan, 2009). Varlıkların yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan kaynaklanan zararlardan kurumu korumak için yönetimin uygulayacağı usul ve yöntemlerin belirlenmesi ve pratikte kullanılması bu amacın özünü oluşturmaktadır (Çömlekçi ve diğ., 1992).

Yolsuzluklar, haksız kazanç, aldatma gibi yasadışı davranışlardan oluşurken; hatalar yanlış hesaplamaların ve muhasebe kayıtlarında istenmeyen yanlışlıkların yapılması gibi durumlardır. Bir ürünün değerinin altında veya üstünde satılması varlıkların korunması açısından iç kontrol sistemindeki yetersizliği gösterirken duran varlığın kullanılmaması, yetersiz veya bakımsız olması varlıkların korunmadığını göstermektedir (Kepekçi, 2000). Kurumda varlıkların kasıtlı veya kasıtsız zarar görmesini engellemek için yönetim iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetlerinin, sistemlerinin ve ölçülerinin eşgüdümünün sağlandığından emin olmalıdır.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak: Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, genel kabul gören muhasebe ilkelerine, yasa ve mevzuata uyularak mali işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması olarak tanımlanırken, muhasebe bilgilerinin güvenilirliği kurumda gerçekleştirilen işlemlerin belge ve kayıtlarda var olması olarak tanımlanır (Kepekçi, 1994). İç ve dış raporlamada muhasebe kayıtlarının ve raporlarının doğruluğu, güvenilirliği büyük öneme sahiptir. Kurum içi raporlama ve kurum dışı raporlama amaçları için kullanılan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki görüşle karşılaşılabılır. Birinci görüşe göre, kurum yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol kapsamına girer. İkinci görüşe göre, yalnızca dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmaktadır. Kurumda karar organları tarafından kullanılan güvenilir iç raporların oluşturulması için iç kontrol sistemi, yanlış bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırım, yönetim ve mali kararların alınmasını engelleyecek şekilde planlanmalıdır (Kepekçi, 2000).

Hata ve hilelerin yapılmasını önlemek ve yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak, bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla olanaklıdır. Yönetim alacağı kararların çoğunda finansal tabloları kullanmaktadır (Erdoğan, 2005). Doğru ve güvenilir bilgi sağlıklı karar almayı sağlarken, muhasebe bilgilerinin çeşitli sebeplerden dolayı doğru ve güvenilir olmama ihtimali vardır. Bu iç kontrol sisteminde sebeple muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için politika ve prosedürler belirlenir (Bozkurt, 2000). Finansal tablolarda son şeklini bulan bilgileri üretecek olan muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi, hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller içermesi gerekir (Aldrige ve Colbert, 1994).

İç kontrol sistemi mali tabloların ve karar alma sürecinde kullanılacak nitelikte şeffaf, açık ve net bilgileri içeren muhasebe raporlarının zamanında hazırlanmasını sağlarken tablo ve raporların güvenilir ve doğruluğunu sağlamak için bu süreci takip etmelidir. Yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumda güvenilir bilgilere zamanında kolay ve hızlı erişimini sağlar (Güredin, 2000).

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak: Her kurumu ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı düzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunan (Messier, Glover ve Prawitt, 2006) bu yasa ve kurallar aynı zamanda kurumların belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılarlar. Kurum amaçlarını geliştirmek için uygulanan faaliyetlerin yönetim politikalarına ve prosedürlerine, kurumun uzun vadeli planlarına, yasal düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunu sağlayacak yönetim ve politikaların belirlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Kurumda uygulanan bu politikaların izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için yönetimin belirlediği kontrol usul ve yöntemleri personele iletir. Kontrol usul ve yöntemleri kurum faaliyetleri ile ilgili mevzuat değişikliğine göre yeniden düzenlenmiştir (Erdoğan, 2009). Bu amaca, yetki ve sorumlulukların verilmesi, görevler ayırımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır. Görev ve sorumluluklarını yerine getiren personel saptanan kontrol yöntemlerine bağlı kalarak kurum çıkarlarını kendi çıkarlarından daha çok önemseydiği sürece yönetim politikalarına ve mevzuata uygunluk sağlanır. Kurum personeli, bölüm ve kısım yöneticileri faaliyetlerin yürütülmesinde belirlenen bu kontrol usul ve yöntemlere bağlı kaldığı ölçüde yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur (Çömlekçi ve diğ., 1992).

Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak: Kurumun amaçlarına ve hedeflerine en az maliyetle ulaşmak olarak tanımlanan kaynakların ekonomik kullanımı etkin bir iç kontrol sistemiyle sağlanabilir (Erdoğan, 2009). Diğer bir deyişle, kaynakların ekonomik kullanımı, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkiden doğmaktadır. İşletmenin gerçekleşmiş maliyetleri planlanmış maliyetlerinin altında ise kaynakların ekonomik (tutumlu) olarak kullanıldığı kabul edilmektedir. Elde edilen faydanın tüketilen kaynaktan fazla olması olarak tanımlanan kaynakların verimli kullanımı, amaçlara ve hedeflere ulaşmada doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanımıyla sağlanır. Kurum amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri işletmenin hedeflerini gerçekleştirmede önem arz etmektedir (Kepekçi, 1994). Kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşma derecesi etkinlik olarak belirtilir. Bu nedenle planlanan hedeflerle gerçekleşenler arasındaki fark kurum tarafından kabul edilebilirse etkin bir iç kontrol sistemine ulaşılmış demektir. Kurumun faaliyetlerinin ekonomikliği ve verimliliği belirlenen faaliyet standartlarıyla ölçülebilir. Kurumda yönetimin belirlediği standartlar açık, net ve anlaşılır olmalı, standartlardaki

sapmalar analiz edilerek belirlenmeli ve analiz sonuçları en kısa zamanda yetkililere iletilerek gerekli tedbirler alınmalıdır (Kepekçi, 2000).

Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak: Kurumlar, varlık sebebi olarak tanımlanan misyonuna ulaşmak için belirlediği stratejik amaçları gerçekleştirecek belli faaliyetleri uygular. Bu amaçlar ile kurumun etkinlik, verimlilik ve varlıkların korunması hedeflerini içeren kurum amaçları belirtilmektedir (Messier ve diğ., 2006). Etkinlik kurumun bölümler temelinde belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. Dolayısıyla belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşılmışsa, faaliyetlerde etkinlik o derece sağlanmış demektir. Etkinliğin saptanabilmesi için gerçekleşmiş faaliyetler, belirlenmiş faaliyetler ile karşılaştırılır (Acımdı, 2007).

Kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde etkinliği sağlamak yönetim amaçlarından birisidir. Kurum faaliyetindeki etkinlik kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma derecesini gösterirken iç kontrol sistemi bu etkinliği artırmayı amaçlamaktadır (Bozkurt, 2000). İç kontrol sistemi, kurumun stratejik amaçları ile bu amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilen kurum faaliyetleri arasındaki bağlantıyı kurar. Bu kapsamda iç kontrol sistemi, kurumun hedef ve amaçlarının gerçekleşmesine engel olabilecek risklerin belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi ve kurumun tolere edebileceği düzeyde tutmak için düzenlenmelidir (Madendere, 2005). İç kontrol sistemi, kurum misyonunu gerçekleştirecek faaliyetlerin başarısı, riskleri azaltmada ne kadar başarılı olduğuna bağlıdır (Erdoğan, 2009).

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir kurumun faaliyet gruplarını yürütmek için kurumda gerekli ve yeterli kontrol usul ve yöntemlerinin var olup olmadığı konusunda genel bir çerçeve oluşturur. Bu faaliyet gruplarını yürütmek için, genel kontrol amaçları doğrultusunda özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekir (Koçak Şen, 2008). Üst yönetimin riskleri en aza indirmek için varlıklar ve işlemler üzerinde kontrol sağlamanın genel amaçları şunlardır (Elitaş, 2003):

- Kurumda işlemler, devredilen yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- Kurumda muhasebe ilkeleri, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu dikkate alınarak işlemler

kaydedilmelidir.

- Belgelere, kayıtlara ve varlıklara erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.
- Kurumdaki mevcut varlıklar kayıtlarla karşılaştırılarak belirlenen farkın özelliğine göre soruşturma yapılmalıdır.

2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde kurum fonksiyonlarına, finansal tablolar sınıflamasına veya faaliyet döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak genel kontrol amaçları özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır (Güven, 2008).

İç kontrol sisteminin genel amaçları sisteme ilişkin genel bir çerçeve çizmektedir. Genel kontrol amaçları kurumdaki her bir işlem akımı, fonksiyonu veya faaliyeti için özel kontrol amaçları ile desteklenmiş olmalıdır. Uygulamada hem denetçiye hem de üst yönetime yardımcı olacak, genel amaçlarla ilişkilendirilmiş daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uzay, 1999).

Geçerlilik: Kaydedilen işlemler meydana gelmiş olayları göstermelidir (Yılancı, 1992). İç kontrol yapısı gerçek olmayan işlemlerin defter ve kayıtlarda bulunmasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır (Acındı, 2007).

Eksiksiz olma: Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol yordamları işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir (Koçak Şen, 2008).

Kayıtların uygunluğu: Gerçek işlemler uygun bir şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Kayıtlar zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme de, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak amacıyla kontrol yordamlarından yararlanır Değerlendirmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk araştırılır. Sınıflandırmada, işletmenin finansal tablolarının doğru

bir biçimde sunulabilmesi için hesap planının uygun şekilde hazırlanmış zamanlılık ise işlemlerin meydana geldiği anda kaydedilmesi gerekliliği kastedilmektedir (Acındı, 2007). Aksi takdirde finansal tablolar hatalı düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için sınıflandırmanın, nakletmenin ve özetlemenin doğru olduğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır (Uzay, 1999).

Yetkililik: İşlemler yönetimin özel ve genel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir. İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır. Yetkisiz kişi tarafından yapılan işlemler, varlıkların kaybına yol açabilir (Elitaş, 2003).

Varlıkları Koruma: İç kontrol sistemi, kurum varlıkları korumada, hataları, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları ortaya çıkarıp önlemede ilk savunma hattı olarak işlev görür (U.S. Government Accountability Office - GOA, 1999). İç kontrol sistemi ile varlıklara erişim, görevli personelle sınırlandırılmalıdır. Varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel; kaydetme, belgeleri onaylama ve işlemleri yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdır. (Kepekçi, 1994). Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır (Bozkurt, 2000).

Mutabakat: Fiili durumla amaçlanan plan ve politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca uygun zaman aralıklarında ana hesaplarla yardımcı hesaplar; varlıklarla borçlar kayıtlı değerlerle karşılaştırılmalı ve varsa farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece kurum kaynakları hem etkin olarak kullanılmış olur hem de belirlenmiş plan ve politikalara bağlılık sağlanmış olur (Uzay, 1999).

2. 4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Bir kurumda yeterli ölçüde iç kontrol sisteminin var olduğunun göstergeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri olarak adlandırılmaktadır (Gönen, 2007). AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants) Yeminli Mali Müşavirler Amerikan Enstitüsünün yayınladığı SAS 55'te (Yağcı, 2006) belirtilen ve ISA (International Standards on Auditing) Uluslararası Denetim Standartları '400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol' standardında, 'muhasebe sistemi,

kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri' olarak tanımlanan iç kontrol sistemi bileşenlerini üç grupta incelemiştir (Renee, 2005). Bu standarttan sonra COSO olarak bilinen 'Sponsor Kuruluşlar Komitesi' 1992 yılında COSO modelini ortaya çıkaran iç kontrol sistemi çalışmasını 'İç Kontrol: Bütünleşik Bir Çerçeve' adlı raporda yayımlamıştır (Erdoğan, 2009). COSO modeli, özel sektör ve kamu sektörünün de yapılan iç kontrol düzenlemelerinde ulusal ve uluslar arası kurumlar tarafından genel kabul görmüştür (Erdoğan, 2009).1992 yılında COSO, 'İç Kontrol: Bütünleşik Bir Çerçeve' çalışmasının ardından iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanılacak 'Değerlendirme Araçları' adlı çalışmayı yayımlamıştır (COSO, 1994b). Bu çalışma iç kontrol sisteminin beş bileşeninin nasıl değerlendirileceğini örnekleyip yol gösterir nitelikteyken kullanımı zorunlu değildir (Erdoğan, 2009).

COSO 2004 yılında 'Kurumsal Risk Yönetimi (ERM)' adlı çalışmasında stratejik risk ve risk yönetimi konularını içeren yeni bir çerçeve getirmiştir. ERM (COSO, 1994a), etkin kurumsal risk yönetimi stratejik risk şartları ve bu kapsamda uygulanması gerektiğini kabul ederek, iç kontrol sistemini risk yönetiminin bir parçası olarak incelemiştir. Risk yönetimi (COSO, 1994a), kurum amaç ve hedeflerini gerçekleştirmede belirlenen stratejiler engel olan iç ve dış risklerin geniş bir bakış açısıyla ele alırken iç kontrol bu amaçların gerçekleştirilmesini garanti altına alarak faydalı olur. COSO, kurumsal risk yönetiminde saptanan hedefler doğrultusunda stratejilerin belirlenmesiyle maksimum bir değere ulaşacağı belirtilmektedir. Bu kapsamda, kurum tarafından belirlenen misyona ve vizyona bağlı olarak yönetim stratejik hedeflerini ortaya koyacaktır. Kurumsal risk yönetimi aşağıda belirtilen dört kategoriden oluşmaktadır (Akçıl, 2007):

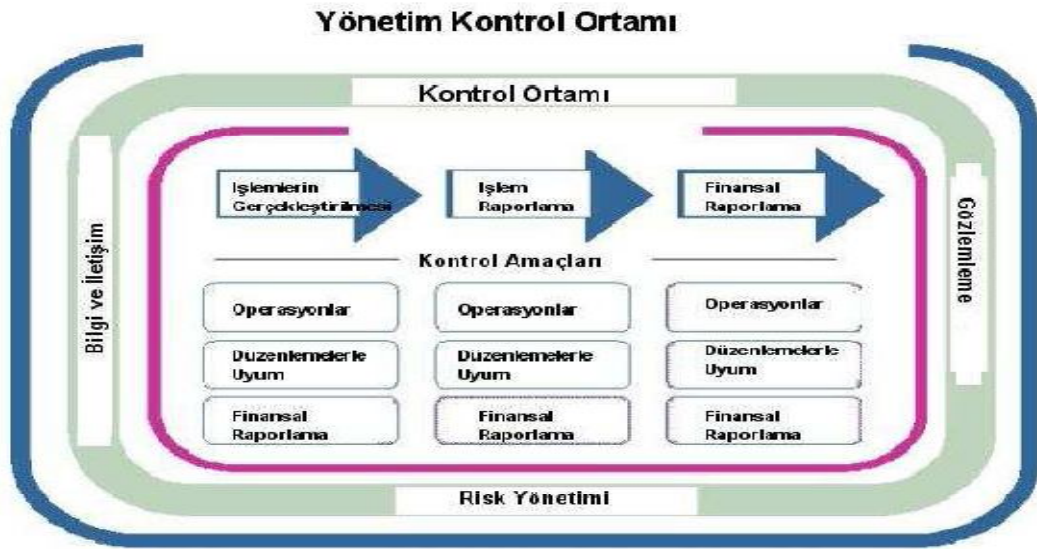
- Strateji; misyon ve vizyonla desteklenen yüksek seviyedeki hedefler
- Faaliyetler; kaynakların etkili, etkin, ekonomik ve verimli kullanılması
- Raporlama; doğru, güvenilir ve zamanında ve uygun yerlere raporlama
- Uygunluk; yürürlükteki yönetmelik, kanun ve düzenlemelere uyma

İç kontrol sistemi için genel bir çerçeve oluşturan COSO tarafından konu daha geniş kapsamlı incelenmiş ve beş bileşen belirlenmiştir (Tarantino, 2005). Bu bileşenlerin her biri yönetimin kurumu yönetme biçiminden türetilmiştir ve yönetim süreciyle bütünleşiktir (Perry ve Warner, 2005; Akt., Kulak, 2009). COSO Modelinde belirtilen işletmelerde, kamu ve eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol bileşenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Kontrol Ortamı (Control Environment,Kontrol Çevresi)
- Risk Değerlendirmesi (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities,Kontrol Eylemleri)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring,Sistemin Gözetimi).

COSO iç kontrol bileşenlerinin uygulanması yönetimin sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin işlevsel bir biçimde sürdürülmesi, yönetimin iç kontrol amaçlarına ulaşabilmesi ve kabul edilebilir bir güven düzeyi sağlaması için beş bileşeni tasarlaması ve uygulaması gerekir (Aldrige ve Colbert, 1994). COSO modelinin genel bir görünümü Şekil 2’ de verilmiştir.

Şekil 2. COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli



Kaynak: Acındı, 2007, s.23

Şekil 2’de görüldüğü gibi kontrol ortamının etkinliği diğer bileşenlerinde etkinliğini belirlemektedir. Etkin bir kontrol ortamı olmadığında diğer bileşenlerin etkin olması küçük bir olasılık olacaktır (Acındı, 2007). Etkin bir kontrolün temelinde yatan yönetimin iç kontrol sistemlerine bakış açısıdır. Eğer ki yönetim iç kontrol sistemlerinin önemine inanıyor ve bu durumu vurguluyor ise organizasyonda bulunanlarda bu durumu algılayacaklar ve kontrolleri

daha fazla önemseyeceklerdir. Çalışanlar, iç kontrolün, yönetim tarafından önemsenmediğini düşündükleri takdirde yönetimin kontrol amaçlarının başarılabilmesi çok küçük bir olasılık olacaktır (Rezaee, 1995).

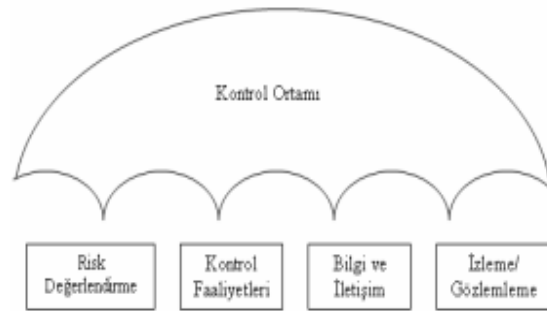
COSO iç kontrol bileşenlerini kontrol ortamının tabanda olduğu, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetlerinin onun üstünde olduğu, bilgi ve iletişimin zirveye yakın ve izlemenin de zirvede olduğu bir piramit olarak sunmaktadır (Hubbard, 2003).

Şekil 3. COSO Piramidi



Kaynak: COSO, 1994c, s.17

Şekil 4: Kontrol Ortamı Bileşeninin Diğer Bileşenlerle İlişkisi



Kaynak: Arens, Randal ve Mark, 2006

Şekil 3'te gösterildiği üzere, kontrol ortamı piramidin en altında olup diğer bileşenler için bir zemin oluşturmaktadır. Piramidin baş aşağı çevrilmesi durumunda kontrol ortamı bileşeni diğer bileşenleri kapsayan bir çatı niteliğine bürünmektedir. Bazı kaynaklarda bu durum kontrol ortamı bileşeninin diğer bileşenleri içine aldığı bir şemsiye olarak gösterilmesi yoluyla ifade edilmiştir (Şekil 4). Risk değerlendirme sonucunda gerçekleştirilen kontrol faaliyeti uygulamalarının sonuçları, bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak izleme ve değerlendirmenin yapılabilmesi için veri sağlar.

İç kontrol bileşenlerinin üzerinden geçmek bunun neden böyle olduğunu açıklar. Bir birim içinde kontrol ortamı üzerinde en fazla etki yönetimdedir. İşletme amaçlarını yönetim belirler, çalışanların bu amaçları anlamasına yardımcı olur ve bu amaçlara ulaşma yolundaki risklerin değerlendirilmesi için onları teşvik eder. Yönetim, kendi yönergelerinin herkes tarafından yerine getirildiğinden emin olmak için gerekli faaliyetleri oluşturur. Yönetim, birimlerde iletişimin ve

bilginin akışının kolaylaştırılmasından sorumludur. Son olarak, yönetim günlük gözlemleme yapar. Yani, eğer yönetim COSO'nun tanımını kabul ederse, kontrollerin kendilerinin anahtar sorumluluklarından biri olduğunu da kabul etmeleri gerekir (Hubbard, 2003).

Kurum amaçları ile iç kontrol bileşenleri arasında doğrudan ilişki vardır. İç kontrolün etkili olduğunu söyleyebilmek için tüm bileşenlerin her bir amaç için var olması ve işlevini görmesi gerekmektedir. İç kontrol amaçları ile iç kontrol bileşenleri arasındaki ilişki Şekil 5'te verilmiştir.

Şekil 5: COSO Küpü (İç Kontrol Amaçları ve Bileşenleri Arasındaki İlişki)



Kaynak: COSO, 1994c, s.17

Şekil 5'te verilen COSO küpü incelendiğinde, birinci boyut satırlarda (yatay eksen) kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemeden oluşan iç kontrol bileşenleri; ikinci boyut sütunlarda (dikey eksen) kurum amaçlarının (faaliyetlerde etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik; muhasebe bilgilerinin güvenilirliği; mevzuata uygunluk) ve üçüncü boyutta ise kurum birimleri ve faaliyetlerinin bulunduğu görülmektedir. İç kontrol bileşenleri, amaçları, birim ve faaliyetleri bir küpün farklı yüzeylerini oluşturan ayrılmaz bir bütündür.

Satırlarda yer alan iç kontrol bileşenlerinin her biri hem kurum amaçlarıyla hem de tüm

birim ve faaliyetlerle kesişir. Sütunlarda yer alan kurum amaçlarının her biri, her birim ve faaliyette tüm iç kontrol bileşenleriyle ilişkilidir. Son olarak üçüncü boyutta yer alan kurum birimleri ve faaliyetlerinin her birim ve faaliyetinde kurumun amaçlarına ulaşmak için tüm iç kontrol bileşenlerinin faal olduğu görülebilir. Bu nedenle, bir kurumda iç kontrol sisteminin etkili olduğunu söyleyebilmek için tüm birim ve faaliyetlerde kurum amaçlarına ulaşmak için tüm iç kontrol bileşenlerinin yerinde ve faal olması gerekmektedir (Kulak, 2009). Bu bileşenler arasında bir sinerji ve bağlantı mevcuttur ve değişen koşullara dinamik bir biçimde tepki verebilen bütünlük bir sistem oluştururlar (Kulak, 2009). Bu şekilde kurumda bütünlüğü sağlama, yüksek risk alanlarını belirleme ve iç kontrolün etkisini tam olarak belirlemeye yardımcı olma hedeflerine varılmış olunur (Tuttle ve Vandervelde, 2007).

Kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk, finansal raporların doğruluğu ve işlemlerin etkinliği ve etkililiğini sağlayan güçlü iç kontrol sistemi izlenen amaçların başarılmasında önemlidir. Bu nedenle iç kontrol sistemi kurum faaliyetleriyle iç içe geçmiş ve temel faaliyet nedenleri için vardır. İç kontrol, eğer kontroller kurumun altyapısı içine yerleşmişse en etkili halindedir. İç yerleştirilmiş kontroller kaliteyi ve yetkilendirme inisiyatiflerini destekler, gereksiz maliyetlerden kaçınır ve değişen koşullara çabuk karşılık vermeyi sağlar (Kulak, 2009).

COSO İç Kontrol Modeli'nde iç kontrolü oluşturan bileşenler bütün işletme, kamu ve eğitim kurumları için uygulanabilir özelliktedir. Ancak kurumdan kuruma değişen şu noktaların göz önünde bulundurulmasında fayda vardır (Gönen, 2007).

- Kurumun büyüklüğü,
- Kurumun örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri,
- Faaliyet yapısı,
- Faaliyetlerin çeşitliliği ve karmaşıklığı,
- Yasal ve düzenleyici zorunluluklar,
- Kurumun iç kontrolünün parçası olan hizmet organizasyonlarının kullanımını içeren sistemlerin yapısı ve karmaşıklığı,
- Bilgiye erişim ve bilgi işleme yöntemleri.

Söz konusu bu faktörler de dikkate alınarak iç kontrol sisteminin bileşenleri aşağıdaki gibi incelenmesi mümkündür.

2. 2. 1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin uygulanabilmesi için kurum yönetiminin iç kontrol sistemine karşı tutum, tavır, eylem, yönetim felsefesi ve davranış tarzı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların devredilmesinde uygulanan politika ve prosedürlerden oluşan kontrol ortamına ihtiyaç duyulur (Koçak Şen, 2008).

Kamu ve eğitim kurumlarında uygun bir kontrol ortamının yapısı ve işleyişi 5018 sayılı Kanununda; *'Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.'* (Madde 57) şeklinde ifade edilerek kontrol ortamının önemi vurgulanmıştır.

Kontrol ortamı, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda ise şu şekilde belirtilmiştir; *'İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.'* (Madde 7a).

Bu düzenlemelerle, mesleki standartlar ve değerler, etik değerler ve dürüstlük, yetki devri ve sorumluluk, görevler ayrılığı, katılımcı ve dürüst bir yönetim anlayışı, hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanacağı bir kontrol ortamının oluşturulması dile getirilmiştir (Akçıl, 2007).

Kontrol ortamı, sağladığı disiplin ve yapı ile diğer iç kontrol bileşenlerine zemin oluşturur (Kulak, 2009). Ayrıca kurum amaçlarının belirlenmesinde, risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve değerlendirilmesinde, işlemlerin yapılmasında kontrol ortamı etkilidir. Kontrol ortamı, personeli takım olarak hareket etmeyi ve kurum amaçları doğrultusunda geliştirilen değerlerin paylaşımını özendirilen yazılı davranış kuralları kapsayan politika ve prosedürlerin

kurumda yerleşmesini sağlar (COSO, 1994c).

Yöneticilerin iyi yönetişime verdiği önemin göstergesi kurumdaki güçlü yönetim ortamıdır. Yönetimin anlamadığı şeyleri desteklemesi oldukça zor olabilir. Aynı şekilde yönetimin etkili desteği sadece kelimeler, zaman ve kaynaklardan öte eşitliğin bir parçası olmak zorundadır (Gauthier, 2006). Bu sebeple yönetim, iç kontrol sistemine ve kontrollere karşı tavrını, tutumunu ve verdiği değeri personele açık bir şekilde iletmelidir (Erdoğan, 2009). Etkin iç kontrol sistemi için kuvvetli kontrol ortamı tek başına yeterli olmazken, kontrol ortamı ile kontrol prosedürlerine gerek vardır (Akışık, 2005). Ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetleri, kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda zayıflığın etkisini azaltır (O’Leary, Iselin ve Sharma, 2006).

Yönetim, esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirler ve iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol sistemi kurumun hedeflerine ulaşmada engel olan riskleri belirlemek için gerekli sistemleri oluşturarak yönetim kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyarak, bunları izleyip değerlendirecektir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında düzgün bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirici performans değerlendirmeleri yapmalıdır (Saltık, 2007).

Uluslararası standartlar ve uygulamalar incelendiğinde görülen kontrol ortamını etkileyen ve oluşturan çeşitli standartlardan belli başlıları aşağıda verilmiştir (Watchorn, 2005) ;

- Etik değerler ve dürüstlük,
- Yeterlilik ve uzmanlaşma,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi,
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumluluk devri,
- İnsan kaynakları politikası ve uygulamalarıdır.

Etik değerler ve dürüstlük: Etik değerler ve dürüstlük, iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerinin tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel

standardıdır (Koçak Şen, 2008). Dürüstlük ve etik değerler kurumun etik ve davranış standartları ile uygulamada bunların çalışanlara nasıl bildirildiği ve desteklendiği ile ilgilidir (Arens ve diğ., 2006). Kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için uygulanan yönetim tarzına, yöntemlerine ve yöneticilerin etik değerler ve dürüstlüğe bağlılığını gösterecek davranış standartlarından tercih ve değer yargılarına bağlıdır (Erdoğan, 2009). Toplumda olması gerektiği gibi bir kurumda da bazı değer yargılarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi gerekir. İnsanlar çalıştıkları, emek verdikleri ve değer ürettikleri bir yapının, toplumsal ve kurumsal olarak kabul görmeyen girişimlerle zedelenmesine ve hatta yıkılmasına izin vermemelidir (Yağcı, 2006). Bu ancak sorumluluk taşıyarak, dürüstlüğe ve etik değerlere bağlılığı yansıtan davranış standartlarına sahip çıkmakla başarılabilir. Davranış standartlarının yasalarla ve mevzuatla uyumlu olması kurum itibarı açısından büyük öneme sahiptir.

İç kontrol sisteminin önemini vurgulayan kurum kültürü oluşturmak ve etik standartları geliştirerek personel tarafından bu standartlara uyulmasını sağlamak yönetimin sorumluluğundadır (Erdoğan, 2009). İç kontrollerin etkililiği, kendisini yaratan, yöneten ve gözetilen çalışanların etik değerleri ve dürüstlüğünün üstüne çıkamaz. Bu nedenle kurumda etik ve davranış standartlarının kurulması, tüm çalışanlara duyurulması, önemini vurgulanması ve günlük olarak da bu standartlara uyumun denetlenmesi gerekir (Cooper ve diğ., 1994; Akt., Acındı, 2007). Zira yazılı davranış kurallarının varlığı, çalışanların kuralları anladığının kanıtı olsa bile, uygulanacağını garanti etmemektedir (Kulak, 2009). Bu nedenle etik değerler sadece anlatılmamalı, neyin yanlış neyin doğru olduğu ile ilgili danışmanlık verilmeli ve yönetim, kendi hareket ve davranışlarıyla örnek olmalıdır (Cömert ve Uzun, 2007).

Kurum içinde gözlemlenen etik ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, kurumun belirlediği etik ve dürüstlikle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur (Koçak Şen, 2008). Bu nedenle kurum sistemlerinde, faaliyetlerin uygulama süreçlerinde ve kara alımında dikkat edilen ilkeler, kurallar ve standartlar temel alınarak geliştirilen dürüstlük ve etik anlayışını güçlendirilerek kuruma yerleştirilmelidir (Yağcı, 2006). Kurum yönetimi bu kurallara uyumu sağlamak üzere, kurum çalışanlarını etik ve dürüst olmayan, aldatici, yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri ve ödülleri kaldırması gerekmektedir. Yönetim, gerçekçi olmayan yüksek başarı hedeflerini ödüllendirmekle, dürüst ve etik olmayan davranışları teşvik etmiş olacaktır. Gereksiz ceza uygulamaları ise yine dürüst ve

etik olmayan davranışlara olanak yaratmış olacaktır. Etkin olarak çalışmayan yönetim kurulu, zayıflıkları olan bir denetim fonksiyonu ve uygunsuz davranışlara karşı etkisiz cezalandırma sistemi de aykırı, aldatıcı ve etik olmayan davranışlara neden olabilecek fırsatlardır (Messier ve diğ., 2006).

Yeterlilik ve uzmanlaşma: Bir işi yapabilmek için gereken bilgi ve yeteneği ifade eder. Yetenek, bir görevi başarıyla yerine getirebilmek amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri olarak tanımlanabilir (Messier ve diğ., 2006). Her görev için gerekli olan yeterlilik seviyesini belirleme ve bu seviyeyi bilgi ve beceri düzeyine kadar ayrıntılandırma kurum yönetimin sorumluluğundadır. Çalışanların yeterliliği, belli işler için yönetimin yeterlilik düzeyini belirlemesini içermektedir (Arens ve diğ., 2006). Yönetimden sorumlu kişilerin bu yeterlilik düzeyi kurum yönetimindeki bağımsızlıkları, deneyimleri, işin ve faaliyetlerin ayrıntılarına girebilme özellikleri, davranışlarının uygunluğu, elde ettikleri bilgiler, iç ve dış denetçilerle iletişimleri gibi kavramları kapsar.

Uzmanlık, bir mesleğin görevlerini yerine getirebilecek beceri ve bilgiye sahip olmaktır (Yağcı, 2006). Bu görevlerin başarılabilmesi için gerekli olan bilgi ve beceri düzeyinin belirlenmesi ve uzmanlığın değerlendirilmesi bir yönetim anlayışını ve yaklaşımını ortaya koymaktadır. Yönetim karar verirken kurumun amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmak için yapılmış olan plan ve stratejileri dikkate almalıdır (Gönen, 2007). Yönetim, mesleki uzmanlıklar için gerekli bilgi ve becerilere dikkat ederek yetki ve görevlerin dağılımını, iş tanımlarını yapmalı ve personelin güvenini kazanmak için bu uygulamada kararlı olmalıdır. (Erdoğan, 2005). Bu nedenle, kurumda oluşturulan insan kaynakları politikalarının önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

Kurum yöneticileri ve personeli iç kontrolü uygun şekilde geliştirmenin, uygulamanın ve sürdürmenin önemini anlamalarına, iç kontrol hedeflerini ve kurumun amacını gerçekleştirmeleri için görevlerini yerine getirmelerine olanak sağlayacak yeterlilik ve uzmanlık düzeyini sağlamalıdır. Bu nedenle, kurum yöneticilerinin ve personelinin riskleri değerlendirmelerine, etkin ve verimli bir performans göstermelerine yetecek gerekli yeterlilik ve uzmanlık düzeyini ve sorumluluklarını layığıyla yerine getirmelerini sağlayacak bir iç kontrol anlayışını koruyup sergilemelidir (Göze, 2008).

Yönetim kurulu ve denetim komitesi: Bir işletmede, kamu ve eğitim kurumunda yönetim kurulu, kurum yönetimi ile paydaşları arasında işlev gören ve kurumun yönetilmesinden, faaliyetlerde yol gösterici, alınan kararları sorgulayıcı sorumlulukları olan kuruldur. Paydaşlar ise yönetim üzerinde, yönetim kurulu ve komiteleri aracılığıyla kontrol oluştururlar. Yönetim kurulu üyelerinin yönetim anlayışları, eğitim ve deneyimleri, ilkelere, standartlara, kurallara bağlılıkları, yönetimden beklenen plan ve performans, iç ve dış denetçilerle olan ilişkiler gibi etkenler kontrol çevresini doğrudan etkilemektedir (Gönen, 2007).

Yönetim kurulu iç kontrol sorumluluğunu yönetime vermiş olsa da, kurulun, yönetimce oluşturulan iç kontrollerin düzenli olarak bağımsız değerlendirmelerden geçmesini sağlama görevi devam etmektedir. Faal ve tarafsız bir yönetim kurulu, yönetimin mevcut kontrolleri önemsememesi olasılığını da azaltır. Kurumun gereksinimine göre kurulan çeşitli komiteler yönetim kuruluna bağlı olarak ilgili alanlarda yönetim kurulunun işlevini üstlenirler ve ona yardımcı olurlar (Acındı, 2007). Ayrıca, kurul, gözetim faaliyetinde kendisine yardımcı olmak üzere finansal raporlama sürecini gözetme sorumluluğu verilmiş bir denetim komitesi oluşturur (Kulak, 2009).

Denetim komitesi yönetim kurulunun altında yönetsel görevleri bulunmayan ve kurum yönetiminin bir parçası olmayan yöneticilerden oluşan bir alt komitedir (Arens ve diğ., 2006). Yönetimden bağımsız olan denetim komitesi temel olarak işletmenin, kamu ve eğitim kurumunun finansal raporlarının yasalarla ve mevcut düzenlemelerle olan uygunluğunun sağlanmasından sorumludur. Bu amaçla yönetim kurulu başkanına bağlı işlev gören iç ve dış denetimle iletişindedir (Erdoğan, 2005). Denetim komitesinin etkinliğinde yönetimden bağımsızlık, üyelerin deneyim ve bilgisi, konuya olan ilgisinin derecesi, kurumun faaliyetlerini incelemesi, çalışmalarının doğruluğu ve bunları yönetimle birlikte takip edebilme derecesini kapsayan iç denetim ve dış denetçilerle olan iletişimi ve işbirliği önemli olan etmenlerdir. Denetim komitesinin yönetimden bağımsız olması ve finansal raporlama konularında bilgi sahibi olması, iç kontrolleri ve yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloları etkili biçimde değerlendirebilmesi açısından önemlidir (Arens ve diğ., 2006).

Yönetim kurulu ve denetim komitesi işletmedeki, kamu ve eğitim kurumlarındaki kontrol bilincini önemli derecede etkileyecektir (Erdoğan, 2009). Kontrol yöntemleri, yönetimin

kurumda gerçekleştirilen faaliyetleri izleme ve değerlendirme yeteneğini ve yönetimin yetkilendirilen personelin yetki kullanımı kontrolünü etkiler (Kepekçi, 2000). Bu kontrol yöntemlerinin anlaşılabilmesi için denetçi şu faktörleri göz önünde bulundurur (Carmichael, Willingham ve Schaller, 1996).

- Bütçeler ve planların, tahminleri geliştirmek için planlanan ile gerçekleştirilen prosedürlerin karşılaştırılması,
- Gerçekleşen performans ile planlanan performansların karşılaştırılmasının ölçülmesi,
- Beklentilerdeki değişimlere cevap verebilmek ve yönetimin tutumu,
- Etkinliğin artırılması, problemlerin çözülmesi için gerekli politika ve prosedürler.

Denetim komitesi, iç denetime doğru sorular sorabiliyor, iç denetimde kendisine yeterli bilgi ve önerileri iletebiliyor ise sonuç olumlu olacaktır (Yağcı, 2006). Komitenin, iç denetimi doğru sorgulayabilmesi; komite üyelerinin bağımsız, yeterli bilgi ve beceri düzeyine sahip olması ve belirli bir iş disiplini içerisinde çalışmaların yürütmesine bağlıdır (Yılcı, 2003b). Denetim komitesi iç denetimi izleme sorumluluğunu yerine getirmek amacıyla aşağıdaki faaliyetleri uygular (Uzay, 2003);

- İç denetim raporları ile yıllık denetim raporlarını inceler,
- İç denetçilerin çalışmalarını değerlendirerek, hazırlanan denetim raporlarını inceler,
- İç denetçilerin görevlerini uygun ve yeterli bir şekilde yerine getirip getirmediğini inceler,
- İç denetçilerin görevlerinde sınırlama yapıp yapılmadığını belirleyerek, yönetimin hazırlanan iç denetim raporlarına verdiği yanıtları inceler.

Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki raporlama ilişkileri, kontrol çevresinin etkin olmasında büyük rol oynamaktadır. Yönetime bağlı olan iç denetçi denetim komitesi ile de kontrol ortamı etkin olmasında en önemli faktörlerden biri olan raporlama ilişkilerine sahiptir (Yıldız, 2008). Yönetimin kurumda güçlü ve etkili bir kontrol ortamı oluşturabilmesi kurumda var olması gereken etkin bir iç raporlama sistemine bağlıdır (Kepekçi, 2000).

Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı: İşletmelerde, kamu ve eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması ve gözlemlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin oluşması ve bu sürecin etkinliği, yönetim yaklaşımı ve anlayışına göre belirlenir

(Erdoğan, 2005). Yönetimin felsefesi, iç kontrolün gerçekleşmesi için destekleyici bir yaklaşım, bağımsızlık, uzmanlık ve yönlendirme ile yönetim tarafından belirlenen bir davranış kuralları bütünü, iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirir performans değerlemelerini ifade etmektedir (Göze, 2008). Ayrıca yönetim, faaliyetleri aracılığıyla iç kontrolün önemi hakkında çalışanlara açık sinyaller gönderir (Arens ve diğ., 2006). Bu nedenle yönetim felsefesi ve çalışma tarzı iç kontrolün kalitesini önemli derecede etkileyecektir (Messier ve diğ., 2006).

Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, kurum risklerinin göz önüne alınarak incelenmesine ilişkin kurum yönetiminin yaklaşımını, muhasebe uygulamalarının seçimindeki ılımlı ya da saldırgan yaklaşımlarda dahil olmak üzere finansal raporlama ile ilgili kurum yönetiminin muhasebe fonksiyonlarına, çalışanlara ve bilgi işleme sürecine olan tavrı gibi unsurları içermektedir (Koçak Şen, 2008). Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, yönetimin yönetme tarzını kabul edilebilir risk düzeyini belirler. Kurumdaki önemli risk alanlarını dikkate alan ve buna göre politikalarını belirleyen bir kurum ile bunun tam tersi hiçbir risk faktörünü göz önüne almayan bir kurumun iç kontrol görüntüleri mutlaka farklı olacaktır (Yılancı, 2003b).

Yönetimin kurum hedeflerini gerçekleştirilmesindeki isteği, kurum risklerine katlanmadaki ve riskleri değerlendirme yaklaşımı, finansal raporlamaya karşı aldığı tavır, personele karşı tutumu ve tavrı belirlenen politika ve prosedürün personele iletilmesi, muhasebe bilgileri kaydedilirken dürüst davranılması, kabul edilen muhasebe ilkelerinden uygun olanının seçilmesi kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen özelliklerdir. Yönetim kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kalmakta başarısız olduğunda veya mevcut kontrol yöntemlerini önemsemediğinde kontrol çevresi olumsuz olarak etkilenir (Kepekçi, 1994). Bu nedenle kurumda kontrol bilincinin oluşturulmasında yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler önderlik etmelidir (Erdoğan, 2009). Üst yönetimin tavrının oluşturulmasında en üst hükümet yetkilisinin ve yasa koyucuların taahhütleri, müdahaleleri ve desteği pozitif yaklaşımı teşvik edici olup organizasyondaki iç kontrole dönük, olumlu ve özendirici yaklaşımın sürdürülmesi bakımından önemlidir (Göze, 2008). Üst yönetim ve yönetim kurulu iç kontrolün önemine inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar.

Yönetimin kontrol bilinci, kurum içindeki olay ve durumların bileşimi yönetimin kontrol

hakkındaki tavrını yansıtır. Kontrole ilişkin yönetimin oluşturduğu felsefe ve yaklaşım, risk olgusunu, finansal raporlamayı ve iç kontrol amaçlarına ulaşılmasını ifade eder. Öte yandan faaliyetlerin ve işlemlerin yürütülmesinde yönetimin alt kademelerinin de bu felsefeyi benimsemesi önemlidir. Bunun sağlanması, yönetimin faaliyet yaklaşımını oluşturur (Gönen, 2007). Eğer yönetim güvenilir muhasebe kayıtlarına ve daha önceden belirlenmiş olan politikalara ve prosedürlere önem verirse kurumun personeli ve çalışanların performansı da muhtemelen daha yüksek olacaktır (Carmichael ve diğ., 1996). Kurum personelinin koordineli bir şekilde çalışması ve personel yönetimi, iç kontrol yapısının etkinliğini sağlamaya yardımcı olmada önemli bir faktördür (Yıldız, 2008). Bu nedenle iç kontrolün etkinliği açısından aşağıdaki personel politikalarının ve uygulamalarının göz önünde bulundurulması gerekir (Carmichael ve diğ., 1996).

- Tüm çalışanların yıllık izinlerinin zorunlu tutulması,
- Personel işe alımında, eğitim, denetim, performans değerlendirmesi gibi sistematik yöntemlerin ön planda olması,
- Personelin her türlü zarar ve kayıplara karşı sigorta edilmesi,
- Çalışan personelin yeterliliği, alanında uzman olması ve işindeki dürüstlüğü, kurumda uygulanan personelin işe alımı, eğitimi, terfi edilmesi ve ücret gibi politikalara bağlıdır. Bu nedenle politikalar iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır (Arens ve diğ., 2006).

Kurumlarda daha sorumlu bir işletme tarzı ve yönetim felsefesi muhtemelen, çalışanlar açısından, organizasyon amaçlarının gerçekleştirilmesinde daha sorumlu bir şekilde davranmaya itecektir (Yıldız, 2008). Eğer yönetim iç kontrolle daha az ilgilenirse, çalışanlar da kurumun özel amaçlarının gerçekleşmesi için daha az özen ve dikkatle çalışacak, performansları ise daha az etkin olacaktır (Marshall ve Steinbart, 2003).

Organizasyon yapısı: Kurumun organizasyon yapısı, belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada planlanarak gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrol edilmesi, izlenmesi ve değerlendirmesini kapsayan bir sistemdir (Erdoğan, 2009). Kurum amaçlarına, kurum içinde yapılan örgütsel düzenleme sonucu oluşan çalışanlarının başarısıyla ulaşabilir. Örgütsel düzenleme, çalışanların faaliyetlerinin kurumdaki politika ve prosedürlere göre planlanan, uygulanan ve kontrol edilen bir sistemdir (Yağcı, 2006). Bu sistem kurum amaçlarının başarıyla

yerine getirilmesini sağlayacak faaliyetler için bir yapı sağlar. Organizasyon yapısı, bir kurumun amaçlarına ulaşmada gereksindiği faaliyetlerini personelle kadrolama ve bu personelin işlevlerini yerine getirmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır (Erdoğan, 2005). Kurum amaçlarına uygun yapıyı geliştirmelidir (Rezaee, 1995).

Organizasyon yapısı, görev birimlerinin kurulması, bu birimlerde uygulanacak yönetim görevi ve bunlar arasındaki raporlama sistemi ile personele verilen yetkilerle ilgili kilit alanların ve sorumlulukların belirlenmesini içerir. Kurumlar gelişip büyüdükçe işlemlerin karmaşıklığı artmış bu da organizasyon yapısının yazılı olarak belirlenmesini zorunlu kılmıştır (Erdoğan, 2009). Kurum politikasını, ilkelerini, görev tanımlarını, örgüt şemasını içeren yönergeler, yönetmelikler, genelgeler ve raporlar kurum organizasyon yapısının yazılı olarak belirlemede kullanılmaktadır (Kepekçi, 2000). Kurumun büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumluluklarının ortaya konulması, biçimsel ilişkilerin oluşturulması bu aşamada yapılması gereken işlerdendir (Bozkurt, 2000).

Kurumlarda etkin ve sağlıklı bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve devam ettirilmesi için kurumun organizasyon yapısında yer alan bölümlerde çalışan personelin birbirinden bağımsız olması gerekir. Bu bağımsızlık kurumun amaçlarına ulaşmada bölümler arasında işbirliği olmayacağı anlamına gelmez. Örgüt içinde yer alan bölümler aynı amaç için örgütlenmelidirler (Yıldız, 2008). Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmasında personel bağımsızlığını sağlayan etkin bir kontrol çevresi gereklidir. Etkin ve etkili bir kontrol çevresi için organizasyon yapısında personelin yetki ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir (Carmichael ve diğ., 1996). Karmaşık, yetki ve sorumlulukların belli olmadığı organizasyon yapıları ise ciddi problemlere işaret edebilir (Marshall ve Steinbart, 2003).

Örgüt yapısı kurumun büyüklüğüne, kurumun faaliyet konusuna ve işin niteliğine göre değişir. Dış etkiler ve teknoloji seviyesi de organizasyon yapısını etkiler. Örneğin yüksek teknolojiye sahip sanayideki bir ekonomik birimin pazardaki değişimlere çok çabuk bir şekilde yanıt veren örgüt yapısına ihtiyacı olabilir (Messier ve diğ., 2006). Ayrıca kamu, eğitim, bankacılık, sigortacılık gibi yoğun düzenlemelerin olduğu bir alanda faaliyet gösteren kurumlarda da yasalara uygunluğu sorunsuz gerçekleştiren, çok sıkı kontrolleri sağlayacak bir organizasyon yapısının bulunması gerekir (Uzay, 1999).

Yetki ve sorumluluk devri: Kontrol ortamının bu standardı kurum faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla yetki devri ile yetki ve sorumlulukların personelin uzmanlık alanlarına uygun olarak dağıtılmasını, birimler arasındaki raporlama ilişkilerinin ve yönetim hiyerarşisinin belirlenmesini içerir. Kilit görevleri üstlenen personellerin deneyim ve bilgi düzeyleri ile görevlerin sürdürülebilmesi için gereken kaynak miktarı ve iş deneyimlerine ilişkin politikalar da bu kapsamda ele alınmaktadır (Koçak Şen, 2008). Ayrıca yetki ve sorumluluk devri ile kurum amaçlarının tüm çalışanlar tarafından anlaşılmasını, her bir çalışanın bu amaçların gerçekleştirilmesine bireysel olarak nasıl bir katkı sağlayacağını ve ne kadar sorumlu olacaklarının belirlenmesi yapılır.

Bir kurumda yetki ve sorumluluk verme yöntemlerinin belirleyicisi, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı yaklaşımıdır. Kurum bu kontrol ortamı faktörünü yerine getirebilmek amacıyla bir dizi kontrol kullanabilir. Ayrıntılandırılmış bir organizasyon planı, yönetici ve denetleyici personelin kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarını da içeren görev tanımları vb. (Arens ve diğ., 2006). Eğer sözlü veya biçimsel olmayan yöntemlerle faaliyetler sürdürülüyorsa, kontrolün çok zayıf olduğunu veya hiç olmadığını söylemek mümkündür (Erdoğan, 2005). Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir (Gönen, 2007). Her birimdeki hassas görevlerin neler olduğu belirlenmeli ve uygun bir rotasyon politikası oluşturulmalıdır. Hassas bir görev yapan personel maksimum beş yıl sonra başka bir göreve nakledilmelidir (Kayım, 2006a). Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, ‘Görevlerin Ayrılığı’ ilkesi dikkate alınarak, bir işin başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemesi gerekir (Yağcı, 2006). Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkartmaktadır. İç kontrol yapısının sağladığı önemli yararlarından biri de budur (Bozkurt, 2000).

İş tanımları, anahtar personelin bilgisi, deneyimi ve görevlerin yerine getirilmesi için sağlanan kaynak kontrol ortamını etkiler (Kulak, 2009). En önemli zorluk amaçlara ulaşmak için ne kadar yetkinin verileceğini belirlemektir ve bu da risk algısıyla ilişkilidir (Cömert ve Uzun, 2007). Yetki ve sorumlulukların amaçlara ulaşmak için gereken seviyeye kadar dengeli bir şekilde devredilmesi, çalışanların belli sınırlar içinde inisiyatif alabilmelerini sağlarken hesap verme sorumluluğunun bilincinde olurlar. Kurumdaki yetkilendirmenin artması yönetimin daha alt

sevilerinde bazı kararların almasını sağlarken organizasyon yapısındaki hiyerarşi kaybolarak yatay bir konuma gelmesine, çalışanların yetkinliğinin artmasına ve kurum amaçlarının faaliyetleri ile ilişkisini anlamalarına neden olur (Erdoğan, 2009).

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları: Kurum amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde çalıştırılan personelin yeterli sayıda ve uzmanlıkta olmasını belirleyen insan kaynakları politikası, personele dürüstlük, etik davranışlar, uzmanlık, eğitim ve kurumun ilke ve politikalar ile ilgili bilgilerin verilmesidir (Gönen, 2007). İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, personelin işe alınması ve eğitimi, personelin uyumlaştırmasını, oryantasyonunu, değerlendirmesini, görevde yükselmesini, telafi edici ve iyileştirici çabalarını, personelin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli kaynak ve varlıkların tahsisini kapsar. İnsan kaynakları politikası ve uygulamasına örnek olarak, işe alımda en iyi becerilere sahip adayların aranması, adayların eğitim alt yapısına, daha önceki iş tecrübelerine, dürüst ve güvenilir insan olmalarına dikkat edilmesi kurumun en yetenekli ve güvenilir insanları işe alma konusundaki tavrıdır (Messier ve diğ., 2006).

İç kontrol sisteminin kalitesi, direkt olarak kurumda faaliyetleri gerçekleştiren çalışanların kalitesi ile ilgilidir. İç kontrol içinde öngörülecek kontroller ve bunların yürütülmesinde kullanılacak yöntemler, bunları uygulayacak personelin niteliğiyle çok yakından ilgilidir (Yağcı, 2006). Etkin kontrolün sağlanması için yeterli sayıda, güvenilir ve uzman personele gerek duyulmaktadır (Göze, 2008). Personel, bu kontrol sisteminin anahtar bileşenidir (Yağcı, 2006). Dolayısıyla, kurumda etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için personelin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek uzmanlığa, adillığe, dürüstlüğe sahip olması, amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen politikaları anlaması çok önemlidir (Erdoğan, 2009).

Personelin kurum içinde eğitime tabi tutularak ve sahip olduğu deneyime göreve yerleştirilmesi işe olan güvenin sağlanmasında ve iç kontrol sistemi açısından oldukça önemlidir. Bu eğitimin süresi görevin teknik niteliğine ve işe alınan personelin önceki eğitim ve deneyimine bağlıdır. Bu nedenle personel, her iş mevkisi için, sorumluluk derecesiyle mevkisini birleştirecek ve bunu yansıtabilecek biçimde yetiştirilmelidir (Yağcı, 2006). Ayrıca personelin eğitimine verilen önem, bünyesinde nitelikli personel bulundurmaya yönelik faaliyetleri ve onlara sağladığı yükselme olanakları da çalışanlara kurumun kendini ifade edebilmesi açısından bir imkandır ve

bu konularda uygulanan politikalar da kurumun kontrol ortamını etkileyecektir (SPK Teblig, Seri: X, No:22, Ek 9). Bu nedenle personelin eğitimi ve göreve yerleştirilmesi geniş kapsamlı olarak düşünülmelidir (Güredin, 2000).

İyi bir insan kaynakları politikası yetenekli ve güvenilir çalışanların kurumda uzun yıllar kalmasına olanak vermelidir. Kurumda her bir görev için gerekli bilgi, beceri ve deneyimler belirtilerek tanımlanan görevlerin gerektirdiği niteliklere uygun eleman alımı için aşağıdaki süreçler gerçekleştirilmelidir (Kayım, 2006b).

- İnsan kaynakları birimi tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde adaylara mülakat yapılmalıdır,
- Potansiyel adayların belirlenebilmesi için mülakatlar kayda alınmalıdır,
- Çalışanların eğitim ihtiyaçları yıllık olarak gözden geçirilmelidir,
- Eğitim ihtiyaçlarının en kısa sürede giderilmesi sağlanmalıdır,
- Çalışanların yetiştirilmesi, bilgi ve tecrübesini artırması için eğitim ve terfi politikaları oluşturulmalıdır.

COSO raporu temel alınarak işletmelerde, 5018 sayılı kanun ile kamu ve eğitim kurumlarında misyon ve vizyon doğrultusunda amaç ve hedeflerini belirlemiş, stratejik planı, yapmış ve az maliyetle görevlerini fayda ve tatmin üzerine oturtmuş en çok çıktı sağlayacak bir hizmet anlayışı hakim olmalıdır. Bu hizmet anlayışında yönetimin, yönetim anlayışı, risklere bakış açısı ve değerlendirmesi, kurumda belirlenen ilkelere, etik değerler ve dürüstlüğe verdiği önem kontrol ortamını gösterir (Gönen, 2007). Kontrol ortamı, etkili bir kontrol yapısı oluşturma konusunda yönetimin taahhüt ve tutumunu gösterir. Zaman zaman 'tepenin tutumu' olarak da nitelendirilen kontrol ortamı, firma liderliği ve yönetim organının yönlendirmesinin açıklığına bağlıdır. Tüm kontrollerin etkililiği kontrol ortamına, diğer bir deyişle tepenin tutumuna bağlıdır (Curtis, 2002). Tepe yönetimin güçlü iç kontrollere bağlılık göstermesi ve bunu uygulamalarıyla da açık biçimde ortaya koymasının kurumların daha iyi ve daha uzun süre performans göstermesini sağladığı görülmektedir (Kulak, 2009). Ayrıca COSO, bağımsız üyeli yönetim kurullarının yönetim ihmali riskini azaltmaya yardımcı olduğunu ortaya çıkarmıştır (The Institute of Internal Auditors - IIA, 2005). Yönetimin tavır ve tutum olarak algılanan kontrol ortamı, kurum da çalışan bütün personel benimsemelidir (Gönen, 2007).

Kontrol ortamı biçimsel olmayan ve çoğunlukla fiziksel varlığı olmayan etik, dürüstlük, yönetim felsefesi gibi esnek kontroller ile örgütsel yapı, rol ve sorumlulukların paylaşılması gibi daha biçimsel kontrolleri içerir (Hubbard, 2003). Etik ve ahlaki değerler kaynakların etkili kullanımı ilkesini, bu ilkede hesap verebilirlik ilkesini beraberinde getirmektedir. Kurumun planları, uygulamaları, süreçte elde edilen bilgiler ve verilerin kamuoyuna sunulması açıklık ve saydamlık ilkesinin uygulanmasını gerektirir (Akçıl, 2007). Bu doğrultuda kurum personelinin rehber olarak kullanacağı etik ve ahlaki değerler, kurum amaçlarına ulaşmada personelin motivasyonunu ve performansını artırarak kuruma olan bağlılığını sağlayacaktır. Organizasyon yapısı, kurum misyon ve vizyonunu oluştururken ölçülebilir hedeflerin belirlenmesi kurum ve personelin performansının değerlendirilmesine de olanak sağlar (Akçıl, 2007). Bu yapı içinde her görevin liyakatlı elemanlar tarafından yürütülmesi gerektiği için insan kaynakları politikalarının ve uygulamalarının önemi büyüktür. Bu çerçevede personel arasında yetki ve sorumluluklar dengesinin kurulması gerekir. Diğer kontrol bileşenleri bu temelin sağlamlığına bağlıdır (Hubbard, 2003).

2. 4. 2. Risk Değerlendirme

Son yıllarda kurumsal yönetimde risk yönetimin önemi daha fazla anlaşılmıştır. İşletmeler, kamu ve eğitim kurumlarının yapıları, büyüklükleri ve faaliyet alanları farklı olmasına rağmen bu kurumların organizasyon yapıları her düzeyinde çeşitli risklerle karşılaşır (Erdoğan, 2009). Organizasyonlar karşılaştıkları tüm riskleri tanımlama ve bu riskleri nasıl yönettiklerini açıklama gerekliliğini giderek daha çok hissetmiş, bu riskler sadece finansal risklerle sınırlı kalmayıp etik ve çevresel riskleri de içine almaya başlamıştır (Acındı, 2007). Böylece organizasyonların kurum çapında risk yönetiminin avantajlarını anlamaları ile birlikte kurum çapında entegre risk yönetimi çerçeveleri genişlemiştir.

Kurumda benimsenen yönetim felsefesini ve tarzını yönetimin risk yönetimine karşı sergilediği tutum ve tavrı etkilemektedir (Koçak Şen, 2008). Yönetim kurulunun risk yönetimi konusunda nihai sorumluluğu vardır. Yönetim kurulu tarafından yapılan çeşitli yetkilendirmeler doğrultusunda risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesi üst yönetimin ana sorumlulukları arasındadır (Acındı, 2007). Ayrıca bu süreçte iç denetim hem klasik hem de danışman rolünde çeşitli şekillerde kurum çapında risk yönetimine katkıda bulunmaktadır. Diğer bir deyişle iç

denetimin kurum çapında entegre risk yönetimi kapsamındaki ana rolü, yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin ve verimli işlediği konusunda makul güvence vermesidir. Yönetim kurulu ve üst yönetimin risk yönetimine karşı tutumları sektör farkından veya kurum büyüklüğünden kaynaklanmamaktadır. Çünkü şaşırtıcı bir şekilde KOBİ'lerin SPK'ya bağlı büyük kurumlara göre risk yönetimi açısından çok küçük farklılıklar sergiledikleri ve beklenenden farklı olarak daha düzenli kontroller yaptıkları tespit edilmiştir (Collier, Berry ve Burke, 2007).

COSO'nun risk değerlendirme tanımı işletmenin karşı karşıya olduğu tüm riskleri içerir; satış, üretim, pazarlama, finansal ve diğer faaliyetlerle ilgili riskleri tanımlamak, analiz etmek ve yönetmek için gerekli mekanizmaları teşvik eder (Curtis, 2002). COSO'ya göre, risk değerlendirme aşamasında kontrol amaçlarına ulaşmayla ilgili ana ilkeler şunlardır: muhasebe bilgilerinin raporlanmasındaki amaçların önemi, muhasebe bilgilerinin raporlama risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve analizi, hile riskinin değerlendirilmesi (IIA, 2005). Risk değerlendirme sürecinden SPK Tebliğ'inde şu şekilde bahsedilmektedir; 'kurumun kabul ettiği muhasebe ilke ve standartları çerçevesinde, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamada oluşan riskler belirlenerek tanımlanması, önem dereceleri değerlendirilerek yönetilmesi amacıyla yönetimin yapacağı işlemlerden oluşur. Bu süreç içinde kaydedilmemiş işlem ve tablolardaki önemli tahminlerin analizleri değerlendirilir.' (SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, Ek 9). Ayrıca 5018 sayılı Kanunda risk yönetimi içeren bir düzenleme yapılmamıştır.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar da risk değerlendirme şu şekilde ifade edilmiştir; '*Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.*' (Madde 7b).

Bu hükümlerle, kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi gündeme gelmiş, önemi artmıştır (Akçıl, 2007). İyi işleyen bir kontrol mekanizması için kontrol ortamından başka bir gereklilik de risk değerlendirmesi ve bu risklerle mücadeleleyi sağlayacak gerekli kontrol faaliyetlerin tanımlanmasıdır (Akça, 2008). İç kontrol sistemi, kurumun karşılaşılabileceği iç ve dış kaynaklı risklerin değerlendirmesini sağlar. Risk değerlendirmesi, değişen şartlara bağlı olarak fırsatların ve risklerin belirlenmesi, analizi ve risklerle başa çıkabilmek için iç kontrol

sisteminde gelişmelerin ve değişimlerin doğrultusunda sürekli değişimler yapmayı ifade eder (Saltık, 2007).

Risk değerlendirme, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklerin tanımlanması, ortaya çıkma olasılığı ve neden olacağı sonuçların analizini kapsayan sistematik bir süreç olup bu risklerin yönetilmesinde temel oluşturur (Root, 1998). Risk değerlendirmenin önkoşulu farklı düzeylerde birbirine bağlı ve birbiriyle iç tutarlılığı olan amaçların ve hedeflerinin belirlenmesidir (Kulak, 2009). Amaçlar, açık veya zımnî olsun kuruluşun misyonunu, vizyonunu ve değerlerini belirler (Erdoğan, 2009). Kurumun uzun vadede başarı isteklerini belirleyen hedefler bağlılık yönünü, misyonu bağlılığını, değerler ise yönetim anlayışını göstermektedir. Hedefler, vizyonu gerçekleştirmek için misyon ve değerlerle belirtilen istek ve arzunun stratejilerle bağlantısını kurar. Ayrıca amaçlar, kuruluşun zayıf ve güçlü yönlerini, fırsatlarını, risklerini değerlendirerek kuruluşun genel stratejisini belirler (COSO, 1994c). Kurum veya faaliyet düzeyinde hedefler belirlenerek kurumun amaçlarına ulaşmada yapması gereken doğruları gösteren önemli başarı faktörleri tespit edilir. Amaçların belirlenmesi yönetimin başarı faktörlerine yoğunlaşmasını ve performans ölçümü için ölçütler tanımlamasını sağlar. Bu süreçte amaçlara ulaşma yolunda karşılaşılabilecek riskler belirlenmeli ve risklerin analiz edilerek yönetilmeleri için gerekli önlemler alınmalıdır (Kulak, 2009).

COSO, risk değerlendirmesini risklerin tanımlanması, risk analizi ve değişim yönetimi olarak üç aşamalı bir süreçte ele almaktadır. Bu çalışmada COSO' nun bu sürecini risklerin tanımlanması ve planlanması, risklerin analizi ve değerlendirilmesi şeklinde iki alt başlık altında incelenmiştir.

Risklerin tanımlanması ve planlanması: Risklerin planlanma süreciyle bütünleşik olan risklerin tanımlanması tekrarlayıcı nitelik taşıyan bir süreçtir (Root, 1998). Risk değerlendirmesiyle ilgili stratejik yaklaşım önemli kurumsal hedeflere yönelik risklerin tespit edilmesine dayanmaktadır. Önemli risklerin tespit edilmesi hem risk değerlendirmesindeki kaynaklara tahsis edilmesi gereken en önemli alanları belirlenmesinde hem de bu riskleri yönetme sorumluluğunu dağıtmada önemlidir (INTOSAI, 2004). Ayrıca bu süreçte kurumun finansal tablolarında yer alan yönetim iddiaları ile tutarlı finansal verilerin kaydedilmesini, işlenmesini ve raporlanmasını olumsuz yönde etkileyen iç ve dış faktörlerin göz önünde

bulundurulması gerekmektedir (Koçak Şen, 2008). Kurumun karşı karşıya kaldığı riskler daha çok aşağıdaki nedenlerden dolayı oluşmaktadır (Messier ve diğ., 2006).

a)Dış faktörler

Kurumun dış çevresinden kaynaklanan riskler, iş ve kurum riskleri olup, kurumun kararlılığı, büyümesi, gelişmesi, kar etmesi gibi hedeflerin gerçekleşmesinde engel olan risklerdir.Bu sebeple ekonominin gelişmesinden ve hukuki düzenlemelerden etkilenirler (Yıldız, 2008).

- *Uluslararası operasyonlardaki artışlar;* uluslararası operasyonların artması çoğu zaman iç kontrolleri etkileyen yeni riskler doğuracaktır.
- *Yeni muhasebe kanunları;* yeni muhasebe standartları yada standartlarda yapılan düzenlemeler ve bu standartların benimsenmesi süreci finansal raporlamanın güvenilirliği konusunda yeni riskleri ortaya çıkaracaktır.
- *Kurumun bulunduğu sektördeki değişiklikler;* düzenleyici otoritelerin yaptığı önemli değişiklikler ve sektördeki değişimler kurumun rekabetçi avantajlarını negatif yönde etkileyebilir ve önemli değişiklikler meydana getirebilir.
- *Faaliyet alanındaki teknolojik değişimler;* üretim süreçlerine ve bilgi istemlerine yeni teknolojilerin dahil edilmesi iç kontrolle ilgili risklerin değişmesine neden olacaktır.
- *Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler;* kurumun yeterli deneyiminin olmadığı yeni alanlara yada yeni işlemlere girmesi iç kontrolle ilgili risklerinde artmasına neden olacaktır (Messier ve diğ., 2006).
- *Doğal afetler ve şiddet olayları;* çeşitli nedenlerle gerçekleşebilecek şiddet olayları işletmenin varlıklarında ve verilerinde hasara yol açabilir. Kurumun bilgi işlem merkezine yönelik bir sabotaj, kötü niyetle hasar verme, kurumun faaliyetlerinin nerdeyse tümüyle durmasına yol açabilir ve manyetik ortamdaki verilerin ve bilgilerin yok olmasına neden olabilir (Yağcı, 2006). Doğal afetlere örnek olarak da sık rastlanan sel baskınlarını, yangınları, depremleri gösterebiliriz.

b)İç faktörler

Personelin kasıtlı ve kasıtsız hareketlerinden kaynaklanan kurum içi riskler ise hata, hile, usulsüzlük, yolsuzluk, kaçak, kayıpların olması, iç kontrol sisteminin yetersizliği, değişen koşullara uyum sağlayamamaktan kaynaklanan risklerdir (Yıldız, 2008).

- *Yeni çalışanlar;* yeni çalışanlar firmaya daha değişik bir bakış açısı getirebilir yada iç kontroller yeni çalışanlar tarafından farklı yorumlanabilirler.
- *Bilgi sistemlerindeki değişiklikler;* bilgi sistemlerindeki önemli ve hızlı değişimler kurumun iç kontrol sistemini yeni risklerle karşı karşıya bırakabilir.
- *Hızlı büyüme;* operasyonlardaki önemli ve hızlı değişiklikler, kontrollerin aksaması ve değişen operasyonlar için eksik kalma riskini artıracaktır.
- *Kurumsal yeniden yapılanmalar;* yeniden yapılanmalar personel sayısında azalmaları, denetleyicilerde ve görevlerin ayrımında ki değişiklikleri de beraberinde getirecektir (Messier ve diğ., 2006).
- *Hatalar;* hata unutma (ihmal etme) veya muhasebe kurallarını bilmemekten doğan mesleki yanlışlıklar biçiminde tanımlanabilir (Erdoğan, 2005). Hataları prensip hataları ve teknik hatalar olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Prensip hataları, muhasebe kurallarını ve muhasebenin ana ilkelerini bilmemekten ileri gelir (Aktuğlu, 1996). Teknik hatalar ise, muhasebe organizasyonunun bozukluğundan, etkin bir iş bölümü yapılamamasından ve insan yeteneklerinin yetersizliği ile ilgili olarak, muhasebede beşeri ve maddi unsurların koordine edilememesinden doğan hatalardır. Teknik hatalar genellikle; hesaplama hataları, nakil ve devir hataları, hatalı hesaba geçirme, unutma ve ihmal hataları, belgeleri çift kullanma hataları, birbirini götüren hatalar olarak ortaya çıkar (Dirimtekin, 1981).
- *Hileler;* hile birini aldatmak için yapılan düzen, oynanan oyun, kurnazlıktır. Amerikan Sertifikalı Bağımsız Muhasebe Uzmanları Kurumu (AICPA) tarafından yayınlanan 53 sayılı denetim standartları açıklamalarında hile şu şekilde tanımlanmaktadır: hile, kasıtlı yanlış açıklamalar veya finansal tablolarda ve eklerinde kasıtlı olarak eksik bilginin verilmesidir (Azaltun, 1999).
- *Varlıkların çalınması;* varlıklar kurum dışından profesyonel hırsızlar tarafından çalınabileceği gibi kurum çalışanları tarafından da zimmetlerine geçirilebilirler (Erdoğan,

2005). Teknoloji sayesinde yeni ve daha etkin güvenlik önlemleri alınabilmekte, ancak, yine teknoloji ile bu önlemler aşılarak çeşitli sahtecilikler yapılabilmektedir. Uluslararası bir rapora göre, sadece bilgisayar sahtekârlığı nedeniyle ABD firmalarında her yıl yaklaşık 5 milyar dolarlık bir zarar oluşmaktadır (Yağcı, 2006).

Bu tür riskler belirlenip tanımlanarak önlem alınmalı, kurumda kurumsallığa önem verilmeli ve risklere karşı sistematik bir erken uyarı sistemi kurulmalıdır (Kaval, 2005). Ayrıca risklerin tanımlanması sadece kurum bazında değil faaliyet bazında da yapılması gerekir. Riskler tanımlanırken, önceki değerlendirmeler incelenerek daha detaylı bir değerlendirme yapılmalıdır (Erdoğan, 2009).

Risklerin analizi ve değerlendirilmesi: Riskle nasıl başa çıkılacağına karar vermek için sadece, belirli bir riskin var olduğunu tespit etmek yetmez, aynı zamanda riski analiz ederek riskin büyüklüğünü ölçmek ve değerlendirmek de gerekir (INTOSAI, 2004). Risk analiz süreci aşağıdaki aşamalardan oluşur.

- Risklerin önem derecesinin tespit edilmesi,
- Risklerin meydana gelme olasılıkları ve sıklıklarının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetileceğine karar verilmesidir.

Risk analizi de bazı riskler finansal riskler gibi sayısal olarak teşhise elverişli olmasına rağmen saygınlık gibi bazı riskleri nitelendirmek zor olduğundan riskleri analiz etme teknikleri farklılık gösterir (INTOSAI, 2004). Risk analizinde, risk ölçümü ile önlem alınması gereken ve nispeten öncelikli risk alanları konusunda yönetimi bilgilendirmek amaçlanmaktadır. Bu nedenle, risklerin yüksek, orta ve düşük olmak üzere sınıflandırmak gerekir (INTOSAI, 2004). Önem derecesi ve meydana gelme olasılığı küçük olan riskler dikkate alınmazken, kurum önem derecesi ve meydana gelme olasılığı yüksek olan riskleri nasıl yöneteceğini planlaması gerekir (Erdoğan, 2009). Bu aşamada yapılacak ilk iş, riski artıran faktörlerin belirlenmesidir. Bu faktörler, üç başlık altında ele alınabilir.

- *Sıklık*; kurumda bir işlemin yinelenme sıklığı, riski artıran bir öğedir.
- *Yararlanabilirlik*; bir kurumun varlığının yararlanabilirliğinin (bir varlığın zarar görmeye açık bir yapısının olması) fazla olması, risk yaratan ve arttıran bir öğedir.

- *Boyut*: potansiyel bir kaybın boyutu (büyüklüğü), risk derecesini de büyütür.

Sözünü ettiğimiz risk faktörlerinin üçü de bir arada gerçekleşebilir. Böyle bir durum, kurumun risk derecesini doğal olarak arttıracaktır (Erdoğan, 2005).

Boyutu belirlenen riske yanıt verirken kurumun göğüsleyeceği risk kapasitesinin tespiti önemlidir. Risk kapasitesi gerekli önlemleri almadan önce kurumun göğüslemeye hazırlandığı risklerin miktarını ifade etmektedir (INTOSAI, 2004). Bu önlemlerin sonunda organizasyon için oluşturulan risk profili ile organizasyon karşılık verilecek uygun cevap üzerinde düşünebilir. Riskler bazı durumlarda kurum tarafından transfer, tolere (kabul edilebilir) veya bertaraf edilebilir. INTOSAI (2004), kurum riskin ne kadarını tolere edeceği veya gerekli önlemleri alacağını belirlemesini risk iştahı olarak tanımlamıştır. Kurumun risk yönetiminde uyguladığı risk stratejisinin belirlenmesinde çok önemli olan risk iştahı subjektif olarak tespit edilirken riske verilen öneme göre kurumun risk iştahı değişir (INTOSAI, 2004). Kurumun kabul edilebilir risk düzeyi yapısal ve kalıntı riskler dikkate alınarak belirlenir.

Kurum karşılaştığı riskin seviyesini düşürürken oluşan maliyetin hesaplanması, bu riskin nasıl yönetileceği planlanırken çok önemlidir. Bazı eylemler, riskleri ortadan kaldırmakta kesin sonuçlar verebilir (Erdoğan, 2009). Ancak çoğu zaman kurumlar riskleri azaltarak kabul edilebilir bir düzeyde tutarlar. Yönetim, denetçi denetime başlamadan önce, olasılığını ve etkisini göz önüne alarak önemli riskleri azaltmak için önlemleri belirlemeli ve yürürlüğe koymalıdır (Hubbard, 2003). Organizasyonun riski azaltmak üzere belirlediği prosedürlere iç kontrol faaliyetleri denir. Bu nedenle bir iç kontrol sistemi oluşturulurken, belirlenen kontrol faaliyetinin riskle orantılı olması önem arz etmektedir (INTOSAI, 2004).

Risk değerlendirme sürecinde kontrolün amacı bir amaçla ilgili önemli risklere ilişkin ne yapılacağına karar vermek için değerlendirme yapılmasıdır. Kontrol, sonuçta çıkarılacak risk listesi değil, söz konusu değerlendirmenin kendisidir. Üyeler risklerle ilgili olarak ne yapılacağını değerlendirirken amacı daha iyi anlarlar, yeni ve bilinmeyen risklerle başa çıkma becerilerini artırır (Hubbard, 2003). Etkin bir risk analizi, risk etkisinde olan iş, faaliyet ve kontrol alanlarının belirlenmesi ve bunun sonucunda kurumda hesap verme sorumluluğu oluşmasını sağlar (Erdoğan, 2009). COSO (1994c) yöneticileri, iç kontrol sisteminde bulunan kaynak yetersizliği ve sınırlamalardan dolayı biraz riskin her zaman olacağı konusunda uyarmıştır.

Ayrıca yönetimin ve amacın başarılmasından sorumlu çalışanların yerine ne denetçiler, ne de başka biri risk değerlendirmesini yapabilir (Kulak, 2009). Ancak denetçiler yöneticileri ve çalışanları risk değerlendirme yordamları hakkında eğitebilirler, risklerin tanımlanması ve yönetilmesi toplantılarında yardımcı olabilirler ve değerlendirme sürecinde kullanmak üzere kurumda ortak bir risk dili oluşturulmasına katkıda bulunabilirler (Hubbard, 2003).

Risklerin analizi ve değerlendirilmesi kısmında uygulanan değişim yönetimi, kurumu etkileyen değişim ve gelişimler incelenerek kurum amaçlarına ulaşmada oluşan fırsat ve tehditlerin belirlenerek gerekli önlemlerin alınmasını kapsayan risk değerlendirme süreçleriyle paralel bir süreçtir (COSO, 1994c). İç kontrol sistemi her koşulda etkin, etkili ve verimli olmayacağı için değişen koşullar değerlendirilerek gelecek hakkında tahminlerde bulunulması ve sorunlarla karşılaşılmasını amacıyla iç kontrol sisteminde değişim yönetiminin olması gerekir (Erdoğan, 2009).

2. 4. 3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ve hedeflerine yönelik risklerin giderilmesi için yönetimin aldığı önlemlerin personel tarafından uygulanmasını sağlayan politika ve prosedürlerdir (COSO, 1994c). Kontrol prosedürleri aşağıdaki verilen konularda uygulanacak usul ve yöntemlerdir (Kepekçi, 2000):

- Kurum faaliyetlerinde yetkilendirmeye yapılması,
- Hata ve yolsuzlukları önlemek için iş bölümü yapılması,
- İşlemlerin kaydedilmesini sağlayan belgelerin tasarımı ve kullanımı,
- Varlık ve kayıtları korumak amacıyla kullanım yetkisinin sınırlandırılması,
- Kayıtların varlıklarla karşılaştırılması.

Hubbard (2003), kontrol faaliyetlerini, yönetimin, kendi yönergelerinin yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için oluşturduğu, riskleri azaltmak için belirlenen faaliyetleri de içine alan mekanizmaları şeklinde açıklamıştır. İç kontrol faaliyetleri kurumda tüm düzeylerde ve tüm işlevlerde yani tüm kurum çapında yürütülür (IIA, 2005). Kontrol faaliyetleri; görevler ayrılığı, işlem ve faaliyetlerde açık ve net yetkilendirme, onaylama, doğrulama, uzlaşma

(mutabakat), yeterli kayıt ve belgelendirmeler, varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontroller (varlıkların güvende olması) ve faaliyet performans değerlendirmesine kadar çeşitli faaliyetleri içerir. Uygun olmayan davranışların (hile) ve hataların önüne geçmek üzere denetçilerin de özel önem verdiği, görevlerin yeterli biçimde ayrılması kapsamında varlıkların fiziksel korunmasının muhasebeden, işlem yapma yetkisinin ilgili varlıktan, operasyonel sorumluluğun kayıt tutma sorumluluğundan ve son olarak bilgi işlem görevlerinin son kullanıcı birimlerden ayrılması gerekmektedir (Arens ve diğ, 2006).

Kontrol faaliyetleri, kurum amaçlarına ulaşmanın önündeki riskleri belirleyecek gerekli tedbirlerin alındığı konusunda güvence sahibi olunmasına yardım eder (Kulak, 2009). Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün tanımında yer alan esas, genel, özel amaçların gerçekleştirilmesinde operasyonel, mali raporlama ve uygunluk faaliyetleri olarak üç kategoriye ayrılır. Kontrol faaliyetlerinin bazıları tek bir amacın, bazıları birden çok amacın gerçekleşmesini sağlayabilir (Erdoğan, 2009). Kontrol eylemlerinin değişik amaçları olabilir ve tüm kurum düzeyinde bir işlev veya bir bölüm seviyesinde uygulanabilir (Azaltun, 1999). Yönetim kontrol faaliyetlerinde kullandığı yöntemlerle personele kurumun amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını göstererek ortaya çıkan sonuçları değerlendirme yoluna gider.

Kurum yönetimi, kontrol faaliyetlerinin hangi amaca ve kritere yönelik olduğunu belirleyerek planlamalıdır (Koçak Şen, 2008). Yöneticiler, sorumluluk alanındaki bazı işleri yetki devri ile personele vermek zorundadır. Fakat yetki devri kurumdaki hesap verme sorumluluğunu güçlendirdiği için yetkileri çerçevesinde personelin görevini yerine getirip getirmediğini kontrol edilmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2009).

Planlanan sonuçlarla ortaya çıkan sonuçların karşılaştırmasıyla yapılan kontroller temel kontroller olarak adlandırılır. Kontrollerin bazıları arzu edilmeyen sonuçları ortaya çıkmadan önlemek; bazıları arzu edilmeyen sonuçları teşhis etmek; bazıları ise meydana gelen arzu edilmeyen sonuçların düzeltildiğinden emin olmak için tasarlanmıştır (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003). Kurumlar kontrol faaliyetlerini önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak planlayıp uygulanan bu kontroller aşağıdaki detaylı olarak açıklanmıştır (Koçak Şen, 2008).

a)Önleyici Kontroller: Arzu edilmeyen sonuçları ortaya çıkmadan engelleyen önleyici kontrol en uygun maliyetli kontroldür (Erdoğan, 2009). Hataların oluşmasını engelleyerek hataları belirlemede ve düzeltmede oluşacak maliyetlerin önüne geçilmesi etkin önleyici kontrol sisteminin planlanmasıyla olur (Sawyer ve diğ., 2003). Kurum kaynak ve varlıklarına erişim ve kullanımında yetkilendirme yapılması, görevler ayrılığı ilkesi gereği görev dağılımı yapılarak usulsüzlük, yolsuzluk, hile ve hataların önlenmesi gibi kontroller önleyici kontrollere örnek gösterilir.

b)Keşfedici Kontroller: Keşfedici kontroller önleyici kontrollerin etkinliğini değerlendirerek önleyici kontrollerin zayıf kaldığı durumlarda risklerin ortaya çıkarılmasını sağladığı için önleyici kontrollerden daha pahalı ve önemlidir (Sawyer ve diğ., 2003). Muhasebe tablolarının, kayıt ve belgelerin karşılaştırılmasının yapılması bu karşılaştırma sonucunda oluşan farklılığın analizi gibi kontroller keşfedici kontrollere örnektir (Erdoğan, 2009).

c)Düzeltilici Kontroller: Arzu edilmeyen sonuçlar ortaya çıktığında uygulanan düzeltilici kontrollerle bu sonuçlar düzeltilmediği takdirde kurumun karşılaşacağı zarar göz önüne alındığında düzeltilici kontroller kurum için büyük öneme sahiptir (Erdoğan, 2009). Yönetim, arzu edilmeyen bir durum oluştuğunda sorunlardan zamanında haberdar olarak bu sorunlar çözülene kadar yönetimin bu süreci takip edebileceği etkin, etkili ve zamanında yapılan raporlama ve belgelendirme sisteminin kurulması büyük öneme sahiptir (Sawyer ve diğ., 2003).

Kurum yapısıyla bütünleşen etkin bir iç kontrol sistemi kontrol faaliyetlerini kurumun günlük uyguladığı faaliyetlerin kontrol faaliyetleri ile gerçekleşmesini sağlar. İç kontrol sisteminin amaçları önündeki risklerin belirlenip yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesi kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanmasıyla sağlanabilir. Ayrıca etkili ve yeterli bir şekilde planlanan ve uygulanan kontrol faaliyetleri, kurum amaç ve hedefleri ile tutarlı olmalıdır (Koçak Şen, 2008).

Kamu kemsinde 5018 sayılı Kanunundan önce kontrol faaliyetleri olmadığı için sistematik olarak kontrol faaliyetlerinin uygulanıp uygulanmadığı, yeterliliği ve etkililiğinin değerlendirilmesi konusundaki sorulara cevap vermekte zorlanılmaktaydı (Akçıl, 2007). 5018 sayılı Kanun ile yönetim, kontrol ve denetim uygulamalarında yaptığı en önemli yenilik

dünyadaki gelişmeler doğrultusunda bu uygulamalara bütüncül bir bakış açısı getirmiştir. Kurum kaynaklarının ve varlıklarının etkili, etkin ve verimli kullanılmasını sağlama sorumluluğunu yöneticiye verirken yöneticiye hesap verme sorumluluğunu da yükleyen yeni sistem birbirini destekleyen ve birbirinden beslenen bir bütündür (Akçıl, 2007). Yönetim, bu sorumluluğu kurumda yeterli, etkin ve etkili bir iç kontrol sistemi kurarak yerine getirecektir. Görevler ayrılığı ilkesi gereği görevlerin, yetkilendirme ile yetki ve sorumlulukları ayrı kişilere verilmesi, varlık ve kaynakların fiziki kontrollerinin yapılması işlemlerin kayıt altına alınması iç kontrol sisteminde uygulanan kontrol faaliyetlerinden bazılarıdır (Akçıl, 2007). COSO raporunda belirtilen ve işletmeler, kamu ve eğitim kurumları için ortak olan faaliyetlerine ilişkin standartlar aşağıda verilmiştir (COSO, 1994c).

Görevler ayrılığı: Görevlerin ayrımı, hata, savurganlık veya kural ihlali risklerini ve bu türden sorunların ortaya çıkarılmama risklerini azaltmak için bir iş ya da işlemin önemli aşamalarını tümü hiçbir zaman tek kişi ya da bir ekip tarafından kontrol edilmemesini ifade etmektedir (INTOSAI, 2004). Kurumlar için işlemlerin yetkilendirilmesi, kayıt altına alınması ve varlıkların saklanması önemlidir (Acındı, 2007). Bu işlemlerin farklı kişiler görevlendirilerek yerine getirilmelidir. Böylece kurumda bir işi yapan ve kontrol edip değerlendirenin farklı olması hata yapılması veya yapılan hataların saklanması olasılığını azaltacaktır. Karşılıklı kontrol ve dengeleme etkinliğini sağlamak üzere görev ve sorumluluklar çok sayıda kişi arasında sistemli bir biçimde paylaşılmalıdır (INTOSAI, 2004).

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için görev sorumlulukları kurumda hazırlanan iş tanımları, yönergeler de anlaşılır şekilde tanımlanmalıdır. Görevler ayrımı, yetkilendirme ile işlemlerin yapılması, kaydedilmesi, varlıkların ve kaynakların korunması gibi önemli görevlerin farklı kişilere verilmesini içerir (Yılcı, 2003a). İşlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve varlıkların muhafaza edilmesi sorumluluklarının farklı kişilere verilmesinde amaç, herhangi bir personelin günlük olağan işlerin yürütülmesi sırasında hata veya hile yapan ve gizleyen pozisyonunda kalmasına imkan sağlayacak olasılıkları azaltmaktır (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

İşlemlerin kaydının tutulması, bilgisayara geçirilmesi ve gözden geçirilmesi ya da denetlenmesi önemli görevler arasındadır. Ancak, gerçek olmayanı gerçek gibi gösterme çabası iç

kontrol faaliyetinin etkinliğini azaltabilir ya da ortadan kaldıracaktır (INTOSAI, 2004). Bu nedenle yolsuzlukla mücadele etmek, korumak ve önlemek için varlıkları korumakla görevli kişiler varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapmamalıdır. Eğer bir kişi tüm bu fonksiyonları yerine getirirse, bu durumda varlıkları kendi şahsına kullanır ve kişisel kazanç sağlar sonuç olarak kayıtlarda kendi çıkarına uygun bir şekilde ayarlamalar yapar. Kurum da bu tür olumsuzlukların olmaması için varlıkları ve kaynakları koruma yetkisinin görevlerin yerine getirilmesi için verilen yetkiden ayrılması gerekir (Erdoğan, 2005). Kıymet hareketlerine neden olmasını onaylayan kişi ile bu kıymet hareketi ile satın alınan varlıkları koruyan kişinin farklı olması gerekir. Aksi hâlede yolsuzluk olasılığı artar (Güredin, 2000). Eğer organizasyon içinde her bölümün kendi raporlarını ve kayıtlarını hazırlama sorumluluğu olursa, raporların performansının geliştirilmesine yönelik bir eğilim olur. Kurumun örgütsel yapısı görevlerin ve sorumlukların ayrılmasını doğru bir biçimde sağlamalıdır (Arens ve diğ., 2006). Yönetim bu tür risklere karşı uyanık olmalı ve bu riskleri diğer kontrollerle telafi etmelidir. Çalışanların rotasyona tabi tutulması, tek kişinin işlerin ve işlemlerin bütün önemli aşamalarıyla çok uzun bir zaman uğraşmamasını sağlamaya yardımcı olabileceği gibi yıllık izin kullanımının özendirilmesi veya zorunlu yıllık izin kullanılması da görevlerin geçici rotasyonunu sağlayarak risklerin azaltılmasını kolaylaştırabilir (INTOSAI, 2004).

Bilgi sistemleri kontrolü: İşlemlerin yetkili kişiler tarafından eksiksiz, doğru bir şekilde yerine getirilmesi kontrol faaliyetleri ile güvence altına alınır. Bilgisayar teknolojisindeki gelişme, kurumların bilgi sistemlerinde ve muhasebe sistemlerinde de gelişmelere yol açmıştır. Kurumların bütün birimlerinde bilgisayar ve bilgisayar sistemlerinden daha fazla yararlanılması ve denetim yazılımlarının varlığı iç kontrol sistemlerinin daha etkin çalışmasını sağlamakla beraber bilgi sistemlerinin kontrol sistemi içerisine dahil edilmesi gereği ortaya çıkmış ve bilgi sistem kontrolleri oluşturulmuştur (Uzay, 2003). Bilişim sistemleri spesifik türden kontrol faaliyetlerini gerektirir. Bilişim teknolojisi kontrolleri genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki ana gruptan oluşur (INTOSAI, 2004).

a) Genel Kontroller: Genel kontroller bir kurumun bilişim sistemlerinin tümüne veya geniş bir kesimine uygulanan ve bu sistemlerin düzgün işletimini sağlamaya yardımcı olan yapılar, politikalar ve prosedürlerdir (INTOSAI, 2004). Bunlar içinde uygulama sistemlerinin ve kontrollerin işlediği bir ortam yaratır. Veri merkezlerini de içine alan bu bilgi işleme ortamı,

network operasyonları, sistem yazılımlarının ve uygulama yazılımlarındaki değişiklikler, bakım ve güvenlidir (Acındı, 2007). Örnek olarak mevcut muhasebe sistemine hazırlanan yeni programlar için oluşturulan işletme kontrolleri yeterli dökümantasyon ve implementasyon, önce test aşaması gibi prosedürleri içermelidirler (Messier ve diğ., 2006). Genel kontrollerin başlıca kategorileri; kurum ölçeğinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi, erişim kontrolleri, uygulama yazılımının geliştirilmesi, sürdürülmesi ve değiştirilmesi üzerindeki kontroller, veri merkezi ve ağ operasyonları üzerindeki kontrolleri, sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve muhafazası üzerindeki kontroller, görevlerin birbirinden ayrılması ve hizmet sürekliliğidir. Bu kontroller, anabilgisayar, kişisel kullanım ve nihai kullanıcı ortamlarına uygulanır (Koçak Şen, 2008). SPK Tebliği'nde genel kontrolleri, program değişikliği kontrolleri, programlara veya veriye ulaşımı sınırlayan kontroller, yazılım uygulamalarının yeni versiyonlarının uygulamasına ilişkin kontroller ve bağımsız denetim kanıtı bırakmaksızın finansal verileri veya kayıtları değiştirebilecek sistem elemanlarına girişi kısıtlayan veya söz konusu sistem elemanlarının kullanımını gözeten sistem yazılımları üzerindeki kontroller şeklinde örneklendirmiştir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

b)Uygulama Kontrolleri: Uygulama kontrolleri farklı, özel uygulama sistemlerini yürüten yapı, politikalar ve prosedürler olup bireysel bilgisayarlı uygulamalarla doğrudan bağlantılıdır (INTOSAI, 2004). Bu kontroller, işlemlerin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesini ve tamamen doğru olarak kayıtlara alınması ve işleme tabi tutulmasını sağlamaya yardımcı olur. Kontroller, genellikle, bilişim sistemleri içinde bilgi akışı olurken hataları ve düzensizlikleri önlemek, ortaya çıkarmak ve düzeltmek amacıyla tasarlanır (INTOSAI, 2004). Muhasebe sistemi ile ilgili tüm bilgilerin elde edilebilmesine yönelik olarak dökümanete etme ve kayıt altına alma süreçlerinin tasarımının yapılmış olması, yapılan kayıtların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi, girdilerin kontrolü ile seri numaralarının kontrolü gibi otomatik kontroller ve istisna raporlarının manüel olarak izlenmesi, kurumun muhasebe sisteminde ortaya çıkan her işlemin uygun olarak yetkilendirilmiş olması gibi hususlar uygulama kontrollerine örnek olarak verilebilir. Genel kontroller ve uygulama kontrolleri birbirleriyle bağlantılıdır. Bu sebeple her ikisi de bilişim süreçlerinin eksiksiz ve doğru olmasını sağlamaya yardım etmelidir. Bilişim teknolojilerinin hızla değişmesi yüzünden, bu kontrollerin etkin kalabilmeleri bakımından sürekli geliştirilmeleri gerekir.

Performans değerlendirme: Kontrol faaliyetlerinin bu standardı; gerçek performansın, bütçeler, tahminler ve önceki dönem performansı ile karşılaştırılarak incelenmesini ve analizini; ilişkiler ile inceleme ve düzeltme işlemlerinin analiz edilmesi dahil farklı veri setlerinin faaliyetle ilgili veya finansal olarak birbiri ile ilişkilendirilmesini; kurum içinden elde edilen bilgilerin kurum dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerle karşılaştırılmasını ve fonksiyonel veya faaliyet performansının gözden geçirilmesini içerir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9).

Yönetim, belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmak için bilimsel temele dayalı bir çalışmayla tutarlı ve doğru kararlar almaya çalışır (Yağcı, 2006). Bu süreçte kaynakların nelerden oluşacağı ve nasıl sağlanacağı belirlenerek, bu kaynakların kullanımı en uygun biçimde planlanır (Koçak Şen, 2008). Bu çalışmalar için yönetimin etkin bir takım tekniklere başvurması veya bu teknikleri geliştirmesi gerekir. Tüm bu teknikler ve tekniklerin uygulamasıyla ulaşılan sonuçların izlenmesi ve yönetimin bir iç doğrulama etkinliği geliştirmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2005). Bu tekniklere önemli birkaç örnek olarak varyans analizi, kurumun, bölüm, birim veya faaliyet kollarına ilişkin performans raporlarını ve kurum performansının rakiplerinin performansıyla karşılaştırılmasına ilişkin, kurum içinde üretilen temel performans göstergelerini ve bütçelemeyi gösterebiliriz (SPK Tebliğ, Seri: X, Md: 10). Performans göstergeleri farklı veri grupları arasındaki faaliyet ve finansal ilişkilerin analiz edilerek, bulunan farklılıkların nedenini araştırmak ve bunları düzeltmek için uygun faaliyetlerin yapılmasını sağlayan bir araç görevi göstermektedir (Yılancı, 2003a).

Yönetim, kurum hedeflerine ve amaçlarına ne ölçüde ulaştığını belirlemek için kurum performansını planlarıyla bütçeleriyle geçmiş sene performansıyla ve rakiplerinin performansıyla karşılaştırmalıdır (Erdoğan, 2009). Bütçeler, gelecek dönemde veya dönemlerde ulaşılması öngörülen amaçları rakamlarla ifade eden planlardır. Bütçeler, yöneticilerin deneyimlerini, bilimsel araştırmalarını, iç ve dış çevresel koşulları temel alarak elde edilen geleceğe yönelik tahminlerden oluşur (Koçak Şen, 2008). Bütçede yer alan bu tahminler, zamanla gerçekleşikçe gerçekleşen ile tahmin arasındaki farklar incelenerek sapmaların nedenleri bulunur ve gerekli düzeltici önlemler alınır. Bütçe kontrolü adını verdiğimiz bu faaliyet, etkin bir yöntem olup, iç kontrol sistemi için de önem taşır (Erdoğan, 2005).

Etkinliği ve verimliliği değerlendirilmek suretiyle faaliyet performansı bir dizi standarda

göre düzenli olarak gözden geçirilir. Performans incelemeleri fiili başarıların saptanmış hedefleri veya standartları karşılamadığı sonucuna varmışsa, iyileştirmeye ihtiyaç duyulup duyulmadığını tespit etmek bakımından hedefleri gerçekleştirmek için oluşturulmuş süreçler ve faaliyetler yeniden gözden geçirilmelidir (INTOSAI, 2004). Ayrıca, iç kontrol sistemi, sık sık gözden geçirilmezse zamanla değişmeye eğilimlidir. Bu nedenle kontrollerde iç doğrulama etkinliğinin yanı sıra bağımsız kontrollere de gereksinim vardır. Performansları izlenmeyen ve değerlendirilmeyen çalışanlar, yordamları izlemeyi unutabilir, kasıtlı olarak aksatabilir veya dikkatsiz davranabilirler. İç doğrulama yordamlarını gerçekleştiren personelin veriyi hazırlamakla sorumlu personelden bağımsız olması gerekir (Kulak, 2009). Bu ise görevlerin ayrılığı ilkesi ile yapılır. Bilgisayarlı muhasebe sistemleri, pek çok iç doğrulama yordamlarının otomatik olarak gerçekleştirilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmışlardır (Arens ve diğ., 2006).

Varlıkların fiziki kontrolü: İç kontrol sistemi, varlıkları fiziksel olarak korumak, gerekli önlemleri almak ve geliştirmekle yükümlüdür. Sistem, bu amaçla gerekli yöntemleri oluşturacak, yönergeler, yönetmelikler ve diğer kontrollerle yöntemlerini destekleyecektir (Erdoğan, 2005). Varlıklar ve kayıtlar üzerindeki kontroller, varlıkların ve kaynakların erişim ve fiziksel güvenliğini; kaynaklara, varlıklara, bilgi sistemi programlarına ve veri dosyalarına erişim ve kullanım yetkilendirmesi; kurumda yapılan periyodik sayımların muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılması gibi kontrol sonuçlarının değerlendirilmesini içerir (SPK Tebliğ, Seri: X, Ek: 9). Tebliğde belirtilen yetkisiz kullanıma ve erişime açık kaybolma riski olan varlıkları ve kaynakları koruyup güvenliğini sağlamak amacıyla fiziksel sayımlarının düzenli bir şekilde yapılması gerekir. Sayım sonuçları mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler tespit edilir ve farklılıkların nedenleri araştırılır (Yılancı, 2003a).

İç kontrol sisteminde varlıkların koruması amacı varlıkların kullanımını yetkili personelle sınırlandırılmasını gerektiren kontrol faaliyetleri varlıklara erişim, kullanım ve yönetilmesi için verilecek yetkilerin belgelerinin hazırlanıp işleme konulmasını kapsar. Varlıkların kullanımında hata ve yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı bu varlıkların kullanma yetkisi verilecek personelin uzmanlığını, tecrübesini ve sayısını belirler (Koçak Şen, 2008). INTOSAI (2004), bu yetkiyi şu şekilde belirtmiştir; ‘kayıtlara, kaynaklara ve varlıklara erişim yetkisi verilen kişiler bunları saklama ve kullanma sorumluluğu verilerek erişim yetkisi sınırlandırılmalıdır. Saklamaya ilişkin hesap verme sorumluluğu; makbuzların, envanterlerin mevcudiyetiyle veya emanet

görevlendirmesine ve emanetin transfer edilmesine ilişkin diğer kayıtlarla kanıtlanır. Kaynaklara erişimin sınırlandırılması; kamu açısından bunların yetkisiz kullanımını ya da kayba uğrama riskini azaltıp yönetimin direktiflerine uyulmasını kolaylaştırır. Kısıtlamanın derecesi kaynağın hassasiyetine ve kayıp ya da kötüye kullanım riskinin farkına varılmasına bağlı olup, her iki unsur da periyodik olarak gözden geçirilmelidir. Bir varlığın hassasiyetine karar verilirken maliyetinin, taşınabilirliğinin, değişim değerinin göz önünde bulundurulması gerekir.' Varlıklar ve kayıtlar üzerinde korumanın sağlanması ve ölçülmesi için aşağıdaki önlemlerin alınması gerekir (Arens ve diğ., 2006).

- Çalınmalara ve hırsızlıklara karşı depolama sisteminin kullanılması,
- Stokların eskimesini, aşınmasını azaltmak ve güven sağlamak için depoların uzman, yetkin ve tecrübeli kişiler tarafından kontrol altında tutulması,
- Varlıkların korunması diğer bir değişle güvenliği için çeşitli korunma yollarının bulunması gerekir.

Fiziksel kontrollerin bir kısmı kurumda kayıp, kaçak, hırsızlık gibi durumlardan koruyan önleyici güvenlik kontrolleridir. Bunların bazıları varlıklara erişimin sınırlandırılması şeklinde isimlendirilebilen önlemlerden oluşur. Örneğin; eğitim kurumlarına girişlerin kontrol altına alınması, yönetici, yönetici yardımcısı, öğretmenler odası, muhasebe birimi, insan kaynakları biriminin ayrı bir mekânda bulundurulması, kütüphane, laboratuvar ve depolara girişin sınırlandırılması bu tür güvenlik önlemleridir. Bunlara fiziki kontroller de denilmektedir (Kaval, 2003). Varlıkların fiziki korunmasını içeren kontrol faaliyetleri, güvenlik görevlisi, yangın ve hırsızlığı önlemek için alarm sistemleri gibi güvenlik sistemleri ve araçları, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin fiziki korunması ile bunlara erişimin yetkili kişilerce yapılmasını sağlayan önlemleri kapsar (Kepekçi, 1994). Bilgisayar programlarına erişim, bilgi işlem merkezinin fiziksel güvenliği, erişimin yetkilendirilmesi, varlıkların belirli zaman aralıklarında envanterinin yapılarak sayılması ve kayıtlarla karşılaştırılması fiziksel kontrollere örnek olarak verilebilir (Erdoğan, 2005).

Prosedürlerin belirlenmesi ve belgeleme: Yetkilendirme, örgütün kontrol prosedürlerinin en önemli parçalarından birisidir. Dökümanite edilmesi ve yöneticiler ile personele açıkça duyurulması gereken yetki devri prosedürleri; devredilen yetkilerin spesifik koşullarını ve

süresini içermelidir (INTOSAI, 2004). Yönetim, kurumun amaçlarını gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan sorumlulukları ve yetkileri personele verecek, personel ise bu süreçte aldığı sorumluluk ve yetkileri, yönetimin koymuş olduğu prosedür ve düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getirecektir (Yıldız, 2008).

Kurumda tüm işlemler kendilerine özel ya da genel yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür (Yıldız, 2008). Genel yetkilendirmeye, yönetimin özel yetkiye dayanmadan çalışanlara günlük işlemleri idare etmesi için verdiği yetki örnek verilebilir (Marshall ve Steinbart, 2003). Özel yetkilendirmede ise gerekli olan her defasında yetki alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt ve belgeler o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır (Güredin, 2000). Kurumun yönetim kurulu başkanı en son ve asıl yetkiye sahip makamdır (Carmichael ve diğ., 1996).

Yetkilendirmeler genellikle belge veya kayıt üzerine imza, paraf, ya da yetki kodu girilerek belgenir. Denetçilerde bu işlemleri denetler (Marshall ve Steinbart, 2003). Bağımsız denetçinin kontrol prosedürlerini anlaması benimseyeceği kontrol stratejisi açısından önemlidir (Acındı, 2007). Eğer denetçi iç kontrolden bağımsız ayrıntılı bir strateji izleyecekse kontrol prosedürlerini ayrıntılı olarak anlamasına gerek yoktur. Ancak, kurumda düşük bir kontrol riski beklentisi varsa ve mevcut iç kontrollere güven duyacaksa kontrol prosedürlerini ayrıntılarıyla anlamak zorundadır (Acındı, 2007). Denetçi kontrol prosedürlerini ayrıntıları ile anlayabilmek için yoğun gözden geçirmeler yapmalıdır (Arens ve diğ., 2006).

Belgeler tüm varlıkların düzgün biçimde kontrol edildiği ve tüm işlemlerin doğru biçimde kayıt altına alındığı konusunda makul güvence sağlamalıdır (Kulak, 2009). Belgeleme, farklı organizasyonlar arasında bilgilerin bölümler arasındaki iletişim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Belgeler tüm varlıkların doğru bir biçimde kontrol edilerek tüm işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesini sağlamaktadır (Arens ve diğ., 2006). Kayıtlardan ise büyük defterler, günlük defterler ve yardımcı defterler kastedilir. Belgeler yapılan işlemlerin ve kayıtların kanıtı niteliğindedir. Belgeler için belirlenen bazı ilkeler şöyledir (Arens ve diğ., 2006).

- Belgelerin hareket olduğu zaman ya da çok kısa bir süre içinde diğer bir değişle zamanında kayıt altına alınması,

- Kaybolan belgelerin üzerinde kontrol kolaylığı sağlamak için numaralandırılması,
- Kayıtların basit ve kolay anlaşılabilirliğini sağlamak,
- Belgelerin doğru bir biçimde hazırlanmasını sağlamak gerekir.

Bunlara ilaveten birden fazla belge kullanmamak için farklı amaçlarla kullanılacak bilgiyi içerecek biçimde tasarlanmalı ve belge veya kayıt içinde kontrol alanları bulunmalıdır (Kulak, 2009).

Faaliyet sürekliliği: Faaliyetler, süreçler ve eylemler mevcut düzenlemelere, politikalara, prosedürlere ve diğer zorunluluklara uygunluğu sağlamak bakımından periyodik olarak incelenmelidir (INTOSAI, 2004). Organizasyonun değişik düzeylerindeki yöneticiler, performans değerlendirme sonucu hazırlanan raporları kurumun hedef ve planları ile tutarlılığını inceleyerek ortaya çıkan olumsuzlukları nedenleriyle üst yönetime raporlamalıdır (Erdoğan, 2009). Ayrıca, yöneticiler bu incelemeler sonunda uygun düzeltici eylemler uygulamaya koymalıdır. Bir organizasyonun günlük işlemleriyle ilgili bu tür inceleme, iç kontrol bileşenlerinden biri olan izlemeden ayırt edilmelidir (INTOSAI, 2004).

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda kontrol faaliyetleri, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklere karşı yönetimin aldığı önlemler olarak nitelendirilebilir. İç kontrol sisteminin bir bileşeni olan kontrol faaliyetleri kurumun karşılaştığı ve belirlediği risklerin giderilmesi için düzenlenmelidir (Gönen, 2007). Risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri birlikte, amaçlara ulaşma yolundaki riskleri tanımlama, analiz ve değerlendirme faaliyetleri ile ciddi tehlike potansiyeli olan ve kurum için önemli risklerin yönetimi ile ilgili kontrol politika ve yordamlarının tasarımını içermektedir (Kulak, 2009). Kontrol faaliyetlerinin yönetim sürecine girmesi, yönetimin belirlediği risklere göre politikaları geliştirip, düzenlenmesiyle sağlanır (Gönen, 2007). COSO'nun risk çerçevesi faaliyet düzeyinde amaçları, riskleri ve kontrolleri analiz eden bir matris sunar (Kulak, 2009). Bu matris, kontrol faaliyetlerini kurmanın yöntemlerinden biridir. Akış şemalandırma, girdilerin bütünlüğünün, doğruluğunun, yetkilendirmesinin, zamanındalığının ve muhafazasının analiz edilmesi, işlemlerin süreç ve sonuçlarının analiz edilmesi ve güçlü ve zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler (SWOT – Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats) analizi de kontrol faaliyetlerinin kurulmasının diğer yöntemleridir (Hubbard, 2003).

2. 4. 4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sisteminin bileşenlerinden biri kurumda yatay ve dikey seviyede bilgi alma yeteneğinin ve personel arasında iletişimin sağlanmasıdır (Neşeli, 2010). Bilgi sistemleri, risklerin değerlendirilmesinde ve kontrol faaliyetlerinin uygulanmasında ihtiyaç duyulan bilgileri toplar. Kurumun bilgi sisteminin bileşenleri sistem altyapısı (fiziksel ve donanımsal), yazılımlar, insanlar, prosedürler ve bilgidir (Acındı, 2007). Personelin yetkileri çerçevesinde görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için bilgiye ihtiyaç vardır. Kurumlar, çalışanlarının üstlendikleri sorumlulukları başarabilmeleri için gerekli bilgiyi belirlemeli, tutmalı ve uygun biçimde ve zamanlı olarak iletmelidir (Koçak Şen, 2008). Organizasyonun hiyerarşik yapısında üst yönetimin niyetlerini ve isteklerini yansıtan bilgi üstten altta doğru, faaliyet sonuçlarını bildiren bilgiler alttan üstte doğru iletilir. Ayrıca kurumun bazı bölümlerindeki faaliyet sonuçlarını diğer yatay birimlere iletilmesi de gerekir. Bu bir disiplin içinde ve işletmenin büyüklüğü ile uyumlu bir şekilde yönetim bilgi sistemi ve onun alt sistemleri sayesinde yerine getirilir (Neşeli, 2010). Böylece kurum içerisinden dışarıya ya da dışarıdan içeriye doğru bilgi akışının belli bir sisteme oturtulması ve bilgilerin güncelliğini kaybetmeden yerine ulaştırılması faaliyetlerin ve alınacak kararların, oluşturulacak raporların kalitesini artıracaktır (Yenigün, 2008).

Bilgi sistemleri ile üretilen kanunlara, mali ve faaliyet uygunluğu içeren raporlar kurum faaliyetlerinin uygulanmasını ve kontrol edilmesini sağlar (Erdoğan, 2009). Ayrıca raporlar kurum dışı gerçekleşen ve kurumu etkileyen gelişmeler, şartlar, faaliyetler ve olaylar hakkında zamanında uygun ve güvenilir bilgileri de kapsar. Kurumun karar verme ve dış raporlama sürecinde bu raporlar gereklidir (Marshall ve Steinbart, 2003). Yönetimin uygun kararları alma kapasitesi, bilginin kapasitesinden ve doğruluğundan etkilenir. Bu nedenle bilginin uygun (gerekli bilgi orada bulunmakta mıdır?), vaktinde (gerektiği zaman orada mı?), güncel (en son haliyle elde edilebilmekte mi?), doğru (yanlışsız mıdır?) ve erişilebilir (ilgili taraflarca kolayca elde edilebilir mi?) olması gerekmektedir (INTOSAI, 2004). Ayrıca kurum amaçlarına ulaşılmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde işlemsel ve muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda (Root, 1998);

- Kurum içi ve dışı kaynaklardan toplanan muhasebe bilgisi ve diğer bilgiler kurumun faaliyet, mali ve yasalara uygunluk amaçlarının gerçekleşmesiyle ilgilidir.

- Formal veya informal, otomatik veya manüel olan bilgi sistemleri, kurum içi ve dışı kaynaklardan bilgilerin toplanması, tanımlanması, işlenmesi ve raporlanması için kullanılır.
- Bilgi sistemleri kurum stratejik girişimlerini desteklerken eylemleriyle ilişkilidir.
- Yöneticilerin doğru ve zamanında kararlar alabilmesini aktarılan bilginin kalitesine bağlıdır.

COSO' nun bilgi ve iletişim kavramı sadece içeride üretilen verileri değil, karar verme ve dış raporlama için gerekli dış olayları, faaliyetleri ve koşulları da kapsar. Bilgi, kurumun kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi için yönetimin her kademesinde etkili bir biçimde iletilmelidir (Curtis, 2002). İç kontrol sisteminin önemli bir parçası olan bilgi sistemleri bilginin kalitesinden etkilenirken, bilgi kalitesi ise iç kontrol faaliyetlerinin işleyişinden etkilenmektedir (COSO, 1994c). COSO, bilginin kalitesini kurumun ihtiyaç duyduğu zaman güncel, doğru, ulaşılabilir ve istenilen konuda olmasıyla ölçmektedir.

SPK Tebliğ'ine göre; 'Bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, finansal raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, finansal tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar' şeklinde tanımlanmıştır (SPK Tebliğ, Seri: X, No:22, Ek 9). 5018 Sayılı Kanunda iç kontrolün bilgi ve iletişim bileşenine değinilmemiş fakat İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar da ise bu bileşeni; '*İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.*' (Madde 7d) şeklinde ifade edilmiştir. Bu ise kurumda bilgilerin kaydedilmesi ve sınıflandırılması yöneticilerin sorumluluğunda olup bu işlemlere tabi olan bilgilerin periyodik olarak ilgililere aktarılmasıdır (Akçıl, 2007).

SAS 78'e göre bilgi sistemi, muhasebe sistemini de kapsayan finansal raporlama amaçlarıyla ilgili kontrollerden ve belirlenmiş kayıtlardan oluşur (Demir, 1999). Kayıtlar; kurumun varlıkları, borçları ve sermaye ile ilgili sorumlulukların sürdürülmesi ve işlemlerin

kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesinden oluşur (Güven, 2008). Kayıtlar ve raporlar, kurumunda hesap verme sorumluluğunu yerine getirilmesini sağlar. Aynı zamanda etkin bir muhasebe sistemini de içeren bir bilgi sisteminde (Messier ve diğ., 2006);

- Tüm doğru işlemler tanımlanmalı ve kayıt altına alınmalıdır.
- Kurumların finansal raporlamalarında kullanılacak işlemlerin en uygun şekilde sınıflandırılabilmesi için işlemler yeteri ayrıntıda ve zamanında tanımlanmalıdır.
- İşlemlerin uygun muhasebe dönemlerinde kaydını gerçekleştirmek için işlemlerin meydana geldikleri dönemler belirlenmelidir.
- İşlerde, onların parasal değerle finansal durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir (Demir, 1999).
- Finansal tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır (Demir, 1999).

Muhasebe sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Doğru bilginin üretilmesi ise sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle olanaklıdır (Yağcı, 2006). İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Bu nedenle, iç kontrol sistemi içerisinde gerçekleşen bütün işlemler ve önemli işler zamanında, eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmelidir (INTOSAI, 2004). Yapılan denetimlerde öncelikle kontrol ortamı daha sonra bilgi sistemleri ve kontrol faaliyetleri değerlendirilmektedir (O'Leary ve diğ., 2006).

Etkin bir iç kontrol sistemi için uygun bilginin üretilmesiyle birlikte iletişimin de sağlanması gereklidir. Kurumların faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve kontrol edebilmeleri için doğru, güvenilir ve zamanında iletişimin sağlanması şarttır. Bilgi paylaşımına dayalı iletişim aynı zamanda kontrol etkinliğini arttırmaktadır (Akça, 2008). Kurum içi iletişim, yönetimin iç kontrol sistemine verdiği önemin ve personele karşı tutumunun anlaşılmasını sağlayan önemli bir araçtır (Erdoğan, 2009). COSO modeline göre iletişim, iç kontrol sisteminde var olan bilgi sistemlerinin doğal bir parçasıdır.

Kurum yönetimi tarafından personele görev ve sorumluluklarını zamanında uygun bir

şekilde yerine getirmelerini sağlayan açık ve net mesajlar verilmelidir (INTOSAI, 2004). Çalışanlar görevlerini yerine getirirken beklenmedik bir durumla karşılaştıklarında sadece olayın kendisine değil, olayın sebebine de dikkat etmeleri gerektiğini bilmelidir (Kulak, 2009). Ayrıca kurumda personele, iç kontrol sistemi içindeki rolleri ve görevleri ile diğer faaliyetler arasındaki ilişkiyi nasıl kuracağı açıkça belirtilmelidirler (INTOSAI, 2004). Bu durum yönetimin kurum içinde bilgi iletimi ve bilgiyi elde etmede için kullanacağı iletişim kanallarına ihtiyaç olduğunu gösterir (Akçıl, 2007). İletişim kanalları bilginin kurum içinde yatay, yukardan aşağıya, aşağıdan yukarı olmak üzere yönetim ve bütün personel arasında ulaşımını sağlayacak şekilde dizayn edilmelidir. Normal koşullar altında işletmelerde kurulu raporlama kanalları bu tarz bilgi iletimi için uygun olsa da, bu kanalların çalıştırılmadığı durumlarda da ayrı iletişim kanallarının bulunması gerekmektedir (Kulak, 2009). Ayrıca, kurum dışındaki kişi, grup veya birimlerle kurulan iletişimin etkili olması gerekir (INTOSAI, 2004).

İletişim, iç kontrol sisteminde belirlenen politika ve prosedürlerin net bir şekilde anlaşılması ve personelin görev ve sorumluluklarını bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yerine getirmesiyle ilgilidir (Cömert Doyrangöl, 2002). Bu kapsamda (Root, 1998),

- Kurumda gerçekleşen beklenmeyen durumlarda nasıl davranması gerektiği konusunda personel bilgilendirilmelidir.
- Personel yerine getirdiği görevin diğer personelin göreviyle nasıl ve ne derece ilişkili olduğunu bilmelidir.
- Dikey ve yatay tüm iletişim kanalları açık olmalıdır.
- Personelin yönetime ilettiği önemli bir bilgi karşısında personel yönetimin kötü bir karşılık vermeyeceğinden emin olmalıdır.
- Kurum içinde ve dışında uygun iletişim, politika kitapçıkları ve görsel sunuların hazırlanıp dağıtılması, haftalık bültenlerin yayımlanması gibi yollarla sağlanmalıdır.

İletişim, iç kontrol politikalarının ve yordamlarının örgütsel işleyiş içinde en açık biçimde anlaşılmasını sağlamayı amaçlarken organizasyonda yer alan kişilerin, finansal raporlama sürecinde, iç kontrole ilişkin kişisel rollerini ve sorumluluklarını anlatmayı sağlar (Yağcı, 2006). İletişim sadece yazılı ve sözlü olarak değil aynı zamanda yönetimin faaliyetleri ile de olmalıdır (Aldridge ve Colbert, 1994). Bilgi ve iletişim süreçlerine güçlü yönetim uygulamalarının sokulması finansal raporlama üzerine iç kontrolleri yürürlüğe koyar (IIA, 2005). Etkili olmak

için bilgi sistemleri sadece finansal ve finansal olmayan bilgileri belirlememeli, aynı zamanda bunları işletmenin faaliyetlerini kontrol etmekte işe yarayacak şekilde ve zaman diliminde işlemeli ve raporlamalıdır. Sistemin ürettiği bilginin kalitesi yönetimin idare ile ilgili uygun kararlar alma kabiliyetini ve işletme eylemlerinin kontrolünü etkiler (Cömert ve Uzun, 2007). Ayrıca yönetimle çalışanlar arasında düzgün bir iletişimin kurulması kontrol faaliyetlerini destekleyerek iç kontrol sisteminin varlığını çalışanlara sürekli olarak hissettirir (Yenigün, 2008).

Bilgi sisteminin incelenmesi aynı zamanda verilerin iletişim teknikleri sistemi tarafından nasıl işlendiğinin incelenmesidir. İç denetçinin önemli hesapları etkileyecek tüm iş süreçlerini ayrıntılı olarak incelemesi gerekir (Acındı, 2007). Denetçi elektronik ve manüel prosedürlerle ilgili olarak aşağıdakileri tam anlamış olmalıdır (Uzay, 1999).

- Finansal tablolarda işlemlerin nasıl sınıflandırıldığına belirlenmesi,
- İşlemlerin nasıl başlatıldığına belirlenmesi,
- Kullanılan kayıtların, belgelerin ve hesapların belirlenmesi,
- Bir işlemin başlangıcından finansal tablolarda yer almasına kadar geçen muhasebe süreci ve verilerin işlenmesinde bilgisayardan nasıl yararlanıldığına belirlenmesi,
- Finansal raporlama sürecinin belirlenmesidir.

Tüm bunlara ek olarak denetçinin kurumda finansal raporlama ile ilgili yetki ve sorumlulukları ve diğer önemli finansal raporlama konularında nasıl bir iletişim yöntemi izlendiğini ayrıntılı olarak tespit etmesi gerekir (Kayım, 2006b).

2. 4. 5. İzleme

Etkin bir iç kontrol sisteminde var olan kontrol prosedürleri, değişen şartlardan kaynaklanan riskler, kuruma alınan yeni personel, kaynakların ve zamanın kısıtlı olması, kurum dışı ve içi baskıların etkisiyle zamanla yetersiz ve etkisiz hale gelebilir (Erdoğan, 2009). İzleme, iç kontrol sisteminin etkin işlenmesini, sistemin etkinliğin takibini ve performansını değerlendirerek garanti altına alır (COSO, 1994c). İzleme esasta iki amaca yöneliktir. Birincisi kurulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılır. İkincisi ise yeni gelişmeler değişen koşullar doğrultusunda kurumda uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir (Yılancı, 2003a).

İç kontrol sisteminin faaliyetlerinin, kontrollerinin bütün uygulama sürecinde yapılan izleme, sistemin kalitesini, kontrollerin planlanması, uygulanması ve risklere karşı alınan önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir (Neşeli, 2010). Bu süreç yönetim tarafından gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını ve oluşturulan kontrol faaliyetlerinin zaman içerisinde değerlendirilmesini içerir (Acındı, 2007). Kurumun amaçlarına ulaşmasında çok önemli bir mekanizmasını oluşturan kontrolün işleyişi esnasında gerçekten bu işleve sahip olup olmadığının belirlenmesi için izlenmesi gerekir (Yıldız, 2008). Bu bağlamda izleme, kurumda performans kalitesinin değerlendirilmesi anlamına gelmektedir (Akça, 2008). Bu amaçla (Larry, 2002);

- Kontrol faaliyetlerinin planlanmasının ve uygulanmasının zamanında yetkili personel tarafından yerine getirilip getirilmediği,
- Risklerin belirlenip tanımlandığı alanlarda düzeltme ve iyileştirme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı,
- Kurum için gerekli faaliyetleri tanımlamak amacıyla belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir.

Kurum içinde iç kontrol sisteminin kurmak ve sistemin amaçları doğrultusunda işlemlerini sağlamak görevi yönetime aittir. Dolayısıyla yönetimin, kontrol faaliyetlerinin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığının, zaman içerisinde gelişen koşullar altında değişip değişmediğinin izleme görevi ve gerekli görülen değişikliklerin yapılması görevi de yine yönetime aittir (Koçak Şen, 2008). Yöneticilerin, birimlerin faaliyetlerini değerlendiren denetçiler ve diğerleri tarafından raporlanmış eksiklikleri ve tavsiyeleri ortaya koyanlar dahil denetimlerden ve diğer incelemelerden elde edilen bulguları hemen değerlendirme, cevap olarak doğru önlemleri belirleme, onların dikkat çektikleri meseleleri düzelterken veya başka bir şekilde çözüme kavuşturan bütün önlemleri, belirli bir zaman çizelgesi içinde almaları gerekir (INTOSAI, 2004). Kontrollerin izlenmesinin de yöneticiler bazı analitik teknikler kullanabilir. Kontrollerin izlenmesi açısından etkili ve etkin olan bu teknikler, regresyon gibi istatistiksel metotlar, trend analizi gibi basit tekniklerden oluşur (Koçak Şen, 2008). Yönetici, bu teknikler sayesinde mevcut durumdaki miktar ile tahmini miktarı karşılaştırır. Eğer aralarında anlamlı fark varsa bu farklılığın tespitine yönelik daha derin araştırmanın içine girer (Lee ve Colbert, 1997; Akt., Koçak Şen, 2008).

İzleme ve değerlendirme faaliyetleri, yönetimin, kontrollerin istenildiği biçimde işleyip işlemediğine ve koşullardaki değişikliklere uygun biçimde değiştirilip değiştirilmediğine karar

vermek üzere iç kontrol performansının kalitesini, sürekli izleme faaliyetleri, bağımsız değerlendirmeler veya ikisinin bileşimi biçiminde değerlendirmesiyle ilgilenir (Arens ve diğ., 2006). Faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetleri öz değerlendirme faaliyetleridir (Saltık, 2007). Sürekli izleme faaliyetleri, kurum faaliyetlerinin gerçekleşme sürecinde düzenli yönetim ve izleme eylemlerinden oluşur (Erdoğan, 2009). Sürekli izleme kavramı bütün iç kontrol sürecinin eşgüdümünü ve koşullar değiştiğinde bu sürecin de değiştirilmesini kapsamaktadır (Curtis, 2002). Ayrıca sürekli izleme; ekonomik etkin, etkili, verimli, düzenli ve etik niteliklere sahip olmayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir (INTOSAI, 2004).

Bağımsız izleme faaliyetleri, kurumda belli zaman dilimlerinde yapılan kontrollerin etkinliği iç denetçiler, dış denetçiler ve danışmanlık firmaları tarafından incelenerek yapılan izleme faaliyetleridir (Erdoğan, 2009). Bağımsız izleme faaliyetlerinin içerdiği konular risk değerlendirme ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır. Sürekli izleme, değişen koşullara dinamik olarak tepki verdiği için gerçek zamanlı olarak yürütülür ve kurumda yerleşik olduklarından bağımsız değerlendirmeler ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen yordamlardan daha etkilidirler. Bağımsız değerlendirmeler olaydan sonra yer aldığı için, sürekli izleme ile problemler daha hızlı belirlenebilir (Cömert ve Uzun, 2007). Bağımsız ve sürekli izleme faaliyetleri sonucunda belirlenen sorunlar nedenleriyle yönetime bildirilerek gerekli önlemlerin zaman kaybedilmeden alınmalıdır (Erdoğan, 2009). Ayrıca değerlendirilen bilgiler farklı kaynaklardan gelebilir: mevcut iç kontrol çalışmaları, iç denetçi raporları, kontrol faaliyetleriyle ilgili özel raporlar, düzenleyici kurumlar tarafından hazırlanan raporlar, çalışanlardan alınan geri bildirimler ve müşteri şikayetleri gibi (Arens ve diğ., 2006). Yönetim, sürekli ve bağımsız izleme yöntemlerinde ortaya çıkan değişikliklerin ve bunlardan kaynaklanan risklerin yapısı değerlendirilerek alınan önlemlerin uygulanmasında ve yürütülen kontrollerde personelin tecrübe ve becerisini önemsemelidir (Demirbaş, 2005).

İzleme bileşeni, yöneticilerce günlük gözetim faaliyetlerini, denetçiler ve diğerlerinin dönemsel gözden geçirmelerini ve yönetimin bilinen eksiklikleri işaret etmede kullandıkları süreçleri içerir. İzleme, diğer kontrollerin işlediğinden emin olmak için kullanılır, bu da iç

denetimin neden sürekli izleme bileşeninin bir parçası olarak düşünüldüğünü açıklamaktadır (Hubbard, 2003).

2.4.5.1. İç Denetim

Uzun bir geçmişe sahip olan dış denetim mesleğinin aksine iç denetim mesleği henüz yenidir. İkinci dünya savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir (Güven, 2008). Bu denetim türü, iş dünyasında 1940 yılından sonra meydana gelen değişimler ve gelişmeler nedeniyle önem kazanmış, gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Bu gelişim ve yaygınlaşma, iç denetim mesleğinin kurumlaşmasına neden olmuştur (Yağcı, 2006). Kurum yönetimine hizmet etmek amacıyla ortaya çıkan iç denetçiler, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nü kurmuşlardır (Güven, 2008). Bu enstitü, giderek gelişmiş günümüzde çok büyük sayıda üyeye sahip hale gelmiştir. Ülkemizde Devlet Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Bankalar ve büyük şirketler iç denetim bölümleri kurmuşlardır (Gürbüz, 1995). Küçük kurumlarda iç kontrolün izlenmesi, sahip yöneticiler veya genel müdür tarafından yapıldığı halde, kurumlar büyüdükçe gerek kontrol alanının gelişmesi gerekse işlem hacminin genişlemesi nedeniyle iç kontrol sisteminin etkinliği, yeterliliği ve başarı düzeyi hakkında üst yönetime bilgi sağlayacak bağımsız bir iç denetim bölümüne ihtiyaç duyulacaktır (Azaltun, 1999).

Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimi şöyle tanımlamaktadır: 'İç denetim; yönetime hizmet etmek amacıyla bir örgütteki muhasebe, mali ve diğer faaliyetleri gözden geçirmek için yapılan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir'. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir yönetsel kontroldür (Gürbüz, 1995). Roger N. Carolous ve Michael J. Baret iç denetimi; organizasyon içerisinde faaliyetleri sınamak, değerlendirmek ve denetim sonuçlarını bildirmek suretiyle organizasyona hizmet etme amacı için kurulan bağımsız bir değer biçme fonksiyonu olarak tanımlamıştır (Kavurmacıoğlu, 1990; Akt., Güven, 2008). Bir diğer tanıma göre iç denetim kurum personelinin, muhasebe ve diğer konularla ilgili kayıt ve raporların gerçek, doğru ve hızlı sonuçları verip vermediğini, yönetsel ve mali kontrollerin etkin, doğru, güvenilir ve uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığı, şubelerin ve birimlerin yetki ve sorumlulukları kapsamında yöntem, politika ve planlarını uygulayıp uygulamadıkları görev başındaki

gözlemlerine yönetim adına yaptığı seri bir araştırma yöntemi ve tekniklerinden meydana gelir (Holmes ve Overmyer, 1975).

İç denetim, bir işletme veya işletmeler grubu içinde kısaca ‘toplam kalite’ olarak kavramlaştırılan en iyiyi üretme ve en iyi olma hedefine ulaşmada olmazsa olmaz bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Güven, 2008). Bu bağlamda iç denetim; kurum yönetimi ve personeli tarafından yerine getirilen kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, kurum mali tablolarının güvenilirliğini ve kurum faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumunun başarı derecesini ve güvenilirliğini ölçmek üzere işletme konusuna ilişkin olarak düzenlenmiş bir işlemler silsilesidir (Kocabey, 1998). Ayrıca iç denetim birimleri, yönetimin kontrol ve yönetim yapısı, kurumda karşı karşıya kaldığı risklerin yönetiminin etkinliğinin değerlendirilerek geliştirilmesi faaliyetlerini yürütecektir (Akçıl, 2007).

5018 sayılı Kanunda iç denetimi şu şekilde açıklamıştır; *‘İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.’* (Madde 63).

Kanun iç denetimi yönetimin bir parçası olarak kabul etmiş, danışmanlık ve güvence kavramlarına vurgu yapmıştır (Gazev, 2007). Bununla birlikte; kamu idarelerinde şeffaflık ve hesap verebilirliğin yerleşmesi amacına paralel olarak iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığa sahip olduğu belirtilmiştir.

İç denetimin çalışma alanı; ‘organizasyonun iç kontrol yapısı’ ile ‘verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde gösterilen performansın’ etkinliğinin, kalitesinin ve yerindeliliğinin değerlendirilmesi veya araştırılmasıdır. Amacı ise; maliyette, etkili bir kontrol sistemi kurmak yoluyla yönetimin her kademesinin sorumluluğunu azaltmak ve yardımcı olmaktır (Dicle, 1997). Ayrıca yönetim kararları doğrultusunda hazırlanan yönetmeliklere ve yazılı emirlere uyma derecesi ve mevcut olumsuz gelişmelerin tespit edilerek raporlanmasını da amaçlamaktadır (Kaval, 2005). Belirlenen farkların analiz edilerek önlemleri almakla yetkili kişilere bildirilmesi

ve düzeltici önlemlerin alınması iç denetçilerin sorumluluğundadır (Gönen, 2007).

İç denetim bölümü iç denetim işlevini yerine getirecek nitelikte kurmay personelden oluşur. Bölümün doğrudan yönetim kuruluna bağlı olması, iç denetim personelinin etki altında kalmadan tarafsızca ve bağımsızca görev yapabilmelerini sağlamak içindir (Çömlekçi ve diğ., 1992). Etkin bir iç denetim birimi için bu birimde çalışanların menfaat çatışmalarından etkilenmemeleri, objektif ve özgür raporlama yapabilmeleri ve görev tanımlarının çok net olarak tanımlanmış olması gerekir (Acındı, 2007). Ayrıca iç denetim birimi çalışanların yeterli mesleki yetkinliğe sahip olmaları ve bu yetkinliklerinin devamı için eğitim imkanlarına sahip olmaları ve iç denetim birimine yeterli kaynağın yönetim tarafından ayrılmış olması da önemlidir (Pickett, 2000).

Danışmanlık ve sağladığı güvence faaliyetleri iç denetim faaliyetini diğer denetim faaliyetlerinden ayırmaktadır (Gazez, 2007). İç denetim, işlemlerini yönetimden bağımsız olarak yürütmesi kurumlarda şeffaflığın ve yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesini sağlamaktadır. İç denetim, sistem denetimini yaparak program sonuçlarının kalitesi üzerinde durur (Karaaslan, 2006). Kurumlarda iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Holmes ve Overmyer, 1975).

a) Sorumluluk ve Hesap Verme: Genellikle, yöneticiler yetki ve sorumluluklarının bir kısmını hiyerarşik bir düzen içinde personele devrederler. Ayrıca yöneticilerin kurum personelinin görevlerini zamanında etkin, etkili ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini, bireysel ve kurumsal hedeflere ulaşp ulaşmadığını bilmeleri gerekir. İç denetçilerin mesleki yeterlilik ve deneyimleri ile kurumdaki sistem ve kontroller hakkında bilgi toplayıp, şartları irdeleyerek sorunların tanımlanmasını, değerlendirilmesini ve verimliliğiyle ilgili hedeflere ulaşılıp ulaşmadığını belirlemeyi yöneticiler adına vekaleten yaparlar (Güven, 2008). Ancak iç denetçilerin bu değerlendirme görevini ölçme, onaylama ve tavsiyelerle yaparken, yöneticinin yerine geçerek personelin görevlerini tanımlayamazlar. Aksi davranış iç denetçilerin sahip olmaları gereken en önemli özellik olan nesnelliği kaybetmelerine yol açacaktır (Holmes ve Overmyer, 1975). İç denetçiler en üst düzeyden en alt düzeye kadar her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirme işlevini yönetim kurulu adına yürütürler (Güven, 2008). Kurum faaliyetleri hakkında güvenilir ve nesnel bilgilerle üst yönetimin kararlarını

değerlendirmek yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğundadır. Bu aşamada iç denetçilerin incelemeleri sonucu hazırlanan raporlar yönetim kurulunun bilgilendirilmesini, üst yönetimin ve yönetim kurulunun hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini sağlar.

b) Vekâlet Sözleşmesi: Kurum sahipleri yöneticilerin görevlerindeki performanslarını değerlendirebilecek zamana ya da teknik bilgiye sahip değildirler. Kurum sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekâlet sözleşmesi kapsamında değerlendirilebilir (Güven, 2008). Kurumda vekil olarak görev yapan yöneticilerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği ile ilgili kurum sahibinin endişelerini giderecek en önemli kontrollerden biri yapılan iç denetimlerdir. Bu nedenle iç denetçiler finansal olan ve olmayan tüm faaliyetleri kapsayan denetimler yaparak kurum sahibi ve yöneticiler arasındaki muhtemel çıkar çatışmasını giderirler (Holmes ve Overmyer, 1975).

c) Yönetime Danışmanlık ve Yardım: İç denetçiler sadece kurumdaki hata ve hileleri tespit etmekle kalmaz, ayrıca ileride benzer sorunların yaşanmaması için yöneticilere danışmanlık hizmetinde de bulunurlar (Holmes ve Overmyer, 1975).

d) Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma: Hata ve hileler, genel olarak, muhasebe kavram ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade ederler (Güven, 2008). Bu düzensizliklerin arasındaki fark ise, yapılan işlemlerde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığıdır. İç kontrol sistemi, bu düzensizlikleri tespit edip bunlara karşı alınması gereken önlemleri raporlarla yönetim kuruluna sunar (Aslan, 2003).

2. 4. 5. 1. 1. İç Denetim Elemanları

Bir kurumun sürekli çalışanı, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. Kurumda olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevleri arasındadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001).

Kurum yönetimi tarafından iç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları belirlenmelidir. Faaliyet esnasında iç denetçinin kurum yönetimi tarafından yetkisinin

sınırlandırılması sonucu etkili bir iç denetim faaliyetinden söz edilemeyeceği gibi yönetim faaliyetlerine de gerekli katkı sağlanamayacaktır. İç denetim, hiç kimsenin etkisinde kalmaksızın inceleme yapmak suretiyle bilgilerin sağlamlığını ve güvenilirliğini ortaya koymak olduğuna göre; iç denetçi denetim raporunu sunacağı yönetime, gerek denetim faaliyeti sırasında ve gerekse faaliyet sonuçlarının raporlanması sırasında denetimini yaptığı kişilerden ve departmanlardan bağımsız olmalıdır (Ataman, 2000).

2. 4. 5. 1. 2. İç Denetim Standartları

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında öncülük etmiştir. 1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından İç Denetim Standartları raporu hazırlanmış ve bu standartlar çeşitli ülkelerdeki mesleki birlikler tarafından benimsenmiş, uygulamada rehberlik niteliği kazanmıştır. İç denetim standartları, iç denetçilerin çalışmalarını sürdürmelerinde yardımcı olurlar ayrıca yönetimin ve dış denetçilerin iç denetime güven duymalarını sağlar (Güven, 2008). İç denetimle ilgili genel standartlar beş grupta toplanmaktadır. Bunlar şöyledir (Uzay, 1999);

1. Bağımsızlık: İç denetim fonksiyonunun en önemli yanı bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği sayesinde başarılabilir. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır.

2. Mesleki Yeterlilik: İdeal olanı iç denetim bölümünün toplu olarak, örgütün denetim ihtiyacının tamamını başaracak bilgi ve beceriye sahip olmasıdır. Bunun başarılması etkin personel politikaları ve sürekli eğitim programları ile mümkündür.

3. Çalışma Alanı: İç denetçilerin çalışma alanına muhasebe ve finansal kontrollerin ötesinde iç kontrol politika ve yordamlarının her türü ile ilgili uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de dahildir.

4. Denetim Başarısı: Standartlara göre denetimin etkin olabilmesi için yeterince planlanmış olması şarttır. Ayrıca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının bildirilmesi, raporlamadan sonraki faaliyetlerin takibi gibi hususlar yordamlar ile düzenlenmiştir.

5.İç Denetim Bölümünün Yönetimi: Bir örgütte denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak, yönetimin belirlemelerine ve genel amaçlara göre yapılmasından, iç denetim bölümünün kaynakları etkin ve verimli kullanılmasına kadar iç denetim bölümü müdürü sorumludur.

2. 4. 5. 2. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin işlevsel bir biçimde sürdürülmesi, yönetimin sorumluluğundadır. Denetçiler ise iç kontrol sistemini inceleyerek ve değerlendirerek yönetimin bu sorumluluğunu gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini belirleyerek iç kontrolün etkinliği hakkında belirli bir görüşe ulaşırlar (Acındı, 2007). Denetçiler bu görüşe büyük ölçüde gereksinim duyarlar çünkü bu görüş iç kontrol çalışmalarını yakından ilgilendirmektedir (Uygur, 2003). Ancak kurumların faaliyet hacimlerinin genişlemesi karmaşık bir yapı kazanmalarına neden olmuş, bu durum ise denetçilerin, her bir işlemi belirlenen amaçları doğrultusunda tek tek incelemesini olanaksız hale getirmiştir (Gönen, 2007). Bu durum yapılması gereken incelemelerin boyutlarını sınırlandırmaktır. Böyle bir sınırlamanın yapılabilmesi için denetçinin kurum hakkında çok daha geniş bilgilere sahip olması gerekir ki bu ancak etkin bir iç kontrol sisteminden elde edilebilmektedir.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin amacı, kontrole olan güvenilirliği ortaya koymaktır (Gönen, 2007). Denetçiler, bu güvenilirliği gereksinim duydukları kısımlar için değerlendirirken, yönetim iç kontrolü her açıdan değerlendirmektedir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003). Denetçilerin, iç kontrol yapısını değerlendirmesinin temel olarak iki amacı vardır. Bunlardan ilki, denetimi planlamak ve hesap alanlarına ilişkin denetim programlarında denetim yordamlarının kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır (Gönen, 2007). Yapılacak olan denetim çalışmalarının kapsamı (doğrulama ve uygunluk testlerinin nicelikleri) genel olarak kurumdaki iç kontrol yapısının zayıf yada kuvvetli olmasına göre ayarlanır (Güven, 2008). Denetim yordamları mali tablolardaki iddialar hakkında kanıt üretmek için oluşturulmuş yordamlar listesidir (Gönen, 2007). İkinci neden ise, bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında görüşlerini bildirerek sistemin gelişmesi için kurum yöneticilerine tavsiyelerde bulunmak ve gerekirse resmi kurumlara rapor hazırlamaktır (Uzay, 1999).

Denetçi tarafından iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi sistematik ve rasyonel bir şekilde gerçekleştirilmelidir (Güven, 2008). Denetçi, kurumun büyüklüğü, faaliyetlerin coğrafik dağılım derecesi, faaliyetlerin organizasyon biçimi ve kullanılan bilgi sisteminin nitelikleri gibi etkenleri göz önünde bulundurarak bir kurum için kullanılacağı değerlendirme yaklaşımını seçer. Kurumun büyüklüğünün ve niteliklerinin farklı oluşu; kurum, bölüm veya kısımlarında iç kontrolün gözden geçirilmesi ve diğer prosedürlerinin farklı şekilde uygulanmasını gerektirir (Güven, 2008).

İç kontrol sisteminin denetçi tarafından gözden geçirilmesi üç aşamada tamamlanmaktadır (Gönen, 2007). Birinci aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplamaktadır. Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol unsurları hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemelidir (Güven, 2008). Denetçi, iç kontrol yapısı hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemek amacıyla not alma, anket veya akış şemaları yöntemlerini birlikte veya sadece birini kullanır (Kepekçi, 2000).

Not Alma Yöntemi: İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek için en çok yararlanılan ve en basit olan yöntemdir. Not alma yönteminde; denetçi, üst yöneticiler, bölüm yöneticileri ve kurum personeli ile karşılıklı görüşmelerden sağladığı bilgileri çalışma kağıtlarına kaydeder. Daha sonra bu çalışma kağıtlarını referanslayarak raporda kullanılmak üzere ana dosyaya ekler (Güven, 2008). Tüm sistemler sözlü olarak ifade edilebildiği için, not alma yönteminin en önemli avantajı esnek olmasının yanı sıra bu tekniğin başarısı denetçinin yazım tekniğine bağlıdır. Zayıf bir yazım kabiliyeti yapının yanlış anlaşılmasına neden olur (Güven, 2008). Bu da uygun olmayan uygunluk testlerinin düzenlenmesiyle sonuçlanabilir (Yılcı, 2003a).

Anket Yöntemi: İç kontrol sistemi incelenip değerlendirilecek kuruma denetim alanlarıyla ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanması, hazırlanan soruların ilgili kişilere sorulup, yanıt alınması işlemlerinden oluşur. Sorular genelde 'Evet' ve 'Hayır' cevaplarının verileceği şekilde düzenlenir. 'Hayır' cevabı iç kontrol sisteminde zayıflığı, 'Evet' cevabı ise sistemin güçlü ve etkililiğini gösterecek şekilde soru formu hazırlanır. Anket yönteminde denetçi, sorduğu sorulara aldığı yanıtları anında form üzerinde sınıflandırır. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır (Bozkurt, 2000). Sorular, kurumun iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle ulaşılabilecek çeşitli iç kontrol amaçlarına yöneliktir (Güven, 2008). Kontrol amaçları üzerinde durulmasının nedeni, kontrol amaçlarını içeren soruların amacının gerektiği şekilde anlaşılmasını

sağlamak ve kontrol amaçlarına ulaşmak için kurum tarafından kullanılmakta olan kontrol prosedürlerini tanımaktır (Kepekçi, 2000). Anket formu yönteminin geniş kapsamlı olması, uygulamanın yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi, diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanması, raporlanabilir durumlar ve zayıflıklara dikkat çekmesi başlıca yararlarıdır.

Akış Şemaları Yöntemi: Kurumda mevcut iç kontrol sisteminin işleyişini denetçi çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirip izlemesine akış şemaları yöntemi denir. Bu yöntem aracılığıyla kurumda iç kontrol sisteminin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. Kurumdaki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir biçimde ortaya konulur (Güven, 2008). Denetçi kurumun kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktalarını ortaya çıkartabilir. Akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran üstün yönleri karmaşık bir sistemi tümüyle verilmesinin ve anlaşılmasının kolay olması, bilgi işlem belgeleri ile paralel olması ve güncelleştirilmeleri kolay olmasıdır.

İkinci aşamada toplanan bilgilerin doğrulanması, üçüncü aşamada ise varolan iç kontrollerin ön değerlemesi yapılmaktadır (Gönen, 2007). İç kontrol sisteminin yüzeysel olarak incelenmesi sonucu bu yapıyla ilgili olarak iki görüş ortaya konulmaktadır. Bunlar sistemin etkin ve yeterli, eksik veya yetersiz olması durumudur (Güven, 2008). Denetçi için iç kontrolün incelenmesi süresince öncelik taşıyan sisteme yönetim tarafından yerleştirilen yordamların uygunluğu ve bunların uygulanmasıdır ki bu iç kontrol sisteminin etkin ve yeterli olduğunu durumu gösterir. Ayrıca bu uygunluğun tanımlanmasında doğrulama testleri uygulanır ki buda sistemin eksik veya yetersiz olduğu durumu gösterir. Bu iki farklı durum farklı inceleme ve testleri gerektirir (Attwoods ve Stein, 1986; *Akt.*, Güven, 2008):

Yapının etkin ve yeterli olduğu durumlarda; yapının gerçekten uygulamada da yeterli olarak takip edildiğinin onaylanmasına yönelik testler uygulanır. Bu testlere ‘Uygunluk (Compliance) Testleri’ adı verilir. Uygunluk testleri, yapılan işlemlerin iç kontrol prosedürlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleyen ve denetim için kanıt oluşturmaya yarayan testlerdir. Uygunluk testlerinin tamamlanmasından sonra işlemlerin, bakiyelerin, prosedürlerin tamamlılıklarını, kesinliklerini ve geçerliliklerini doğrulamak için ‘Doğrulaman(Substantive) Testleri’ uygulanır.

Yapının eksik veya yetersiz olduğu durumlarda; denetçinin kapsamı genişletilmiş doğrulama testlerini uygulamaktan başka bir seçeneği yoktur. Bu işlem daha fazla harcanan ve daha az tatmin edici bir uygulamadır.

Uygunluğun test edilmesiyle elde edilen sonuçlar, iç kontrole güven duymayı ve maddilik testlerinin ölçüsünü belirleyecektir (Acındı, 2007). Denetçi, iç kontrolün güvenilirliğine göre maddilik testlerini sınırlandıracak veya genişletecek; bu güvenilirlik düzeyi örnekleme tasarımına temel oluşturacaktır (Erdoğan, 2005).

Uygunluk Testleri

Yönetimin iç kontrol sistemiyle ilgili hazırladığı ve iç kontrol sisteminin işleyişi için uyulması zorunlu kılınan kontrol faaliyetlerini yoklayan testlerdir (Acındı, 2007). Denetçi uygunluk testlerini gerçekleştirirken önce ilgili kontrol için bir kılavuz hazırlanıp hazırlanmadığını araştırarak, daha sonra bu prosedürün yeterli olup olmadığını test edecektir. Bu nedenle önce kontrollerin ön değerlemesi yapılır daha sonra ise uygunluk testleri yapılır (Erdoğan, 2005).

1.Ön Değerlendirme: İç kontrol yapısını gözden geçiren denetçi, yapının bir ön değerlendirmesini yapar ve iç kontrollere ne derece güvenebileceği konusunda geçici bir karar verir (Güven, 2008). Ön değerlendirme sistemin kuvvetli ve aksayan yanlarının daha başlangıçta araştırılmasıdır (Güredin, 2000). Ancak iç kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığı belirlenmediği için bu değerlendirme, geçicidir. Denetçi, bu geçici kanaatine dayanarak denetim programı hazırlar (Uzay, 1999). Ön değerlendirme yapılmasının amacı finansal tablolarda yer alan tutarların ve bu tutarları etkileyen kıymet hareketlerinin maddi gerçekliğinin araştırılmasında kontrol yordamlarının ne derece güvenilir olduğunu ve kontrol açısından hangi önemli aksaklıkların var olduğunu saptanmasıdır (Acındı, 2007).

Denetçi ön değerlendirme aşamasında, kontrol çevresinin ve muhasebe sistemindeki işlem akışlarının durumunu saptamaya çalışacaktır (Erdoğan, 2005). Kontrol çevresini inceleyerek denetçi, kurumun yönetsel yapısını ve bu yapının kontrolleri etkilediği koşulları, kurumun yönetsel bütünlüğünü, güdülenmesini ve motivasyonunu etkileyen koşulları anlamasını sağlayacaktır (Güven, 2008). Denetçinin işlem akışlarını anlaması iç kontrol sistemindeki

muhasebe kontrollerine ilişkin görüş oluşturmasına olanak verir. İşlem akışlarının elde edilmesi, muhasebe bilgilerinin, hesapları temel alarak finansal tablolara nasıl yansıdığını denetçiye göstermektedir (Çömlekçi ve diğ., 1992). İç kontrolün ön değerlendirme evresinin tamamlanmasından sonra denetçi, iç kontrolün güvenilirliğine ilişkin kesin olmayan belirli bir yargıya varacaktır. Bu yargı denetçinin iç kontrol sistemini incelenme ve değerlendirme sürecinde bir yön saptamasıdır (Güredin, 2000).

2.Uygunluk Testleri: Ön değerlendirme yapıldıktan sonra denetçi iç kontrol sistemini test eder. Bir kurumda var olduğu iddia edilen iç kontrollerin gerçekten amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını tespit etme işlemine denetim literatüründe işlem testi veya uygunluk testi adları verilir (Güven, 2007). Denetçi bu testlerde, örnekleme yöntemiyle ele aldığı bir işlemi, başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar gözden geçirir. Böylece işlemlerin iç kontrollere uygun olarak yapılmış olup olmadığı araştırılır (Gürbüz, 1995). Ayrıca uygunluk denetimi kurumun finansal ve finansal olmayan işlemlerinin üst yönetimce belirlenmiş kontrol önlem ve yöntemlerine uygunluğunun araştırılmasıdır. Burada bütün işlemler denetimin konusunu, bütün kontrol ve önlem yöntemleri de denetimin ölçütünü oluşturur (Acındı, 2007). Denetçi öngörülen kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını, ne şekilde ve kimler tarafından uygulanmakta olduğunu inceler (Elitaş, 2003). Sonuç olarak denetçi, muhasebe kontrollerine ilişkin yordamlar, uygun biçimde tasarlanmışlardır yargısına varıyorsa, sistemin anlaşılmasına ve kontrol yordamlarının uygun biçimde tasarlandığına temel oluşturacak bir belgelendirme çalışması yapar. Bu belgelendirmeye genellikle not alma, iç kontrol soru formu ve akış şemaları dayanak oluşturur (Erdoğan, 2005).

Maddilik Testleri

Maddilik testleri, muhasebe bilgilerinin yer aldığı finansal tablolardaki hataların ve yanlışlıkların ortaya çıkarılması için yapılan testlerdir (Acındı, 2007). Bir kurumun hazırladığı finansal tabloların niteliği, güvenilirliği ve bunları belirleyen maddilik testlerinin ölçüsü o kurumdaki kontrol sistemi ile yakından ilgilidir (Aldridge ve Colbert, 1994). Kurumda güçlü ve etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin var olması kontrol riskinin düşük olmasını sağlarken finansal tablolardaki hata olasılığını azaltacaktır. Bu durumda denetçi maddilik testlerinin ölçüsünü sınırlandıracaktır (Uzay, 1999). Maddilik testlerinin gerçekleştirilmesi için geleneksel denetim teknikleri, gözlemler, soruşturmalar, yeniden hesaplamalar, destekleyici kayıt ve

belgelerin incelenmesi ile yönetimle görüşülmesi gibi teknikler kullanılır (Erdoğan, 2005). Yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda mali yıl sonunda yayımlayacağı rapor, belirlenmiş olan kontrol kriterlerine dayanarak etkin bir iç kontrol ve raporlama sistemini sağlanmış olur (Acındı, 2007). Burada raporlama sisteminin etkinliği ile vurgulanmak istenen hata yada hile nedeni ile mali tabloların sunumunda önemli miktarda beyan hatasının oluşmasının firma çalışanları ve iç denetim birimi çalışanlarının normal faaliyetleri esnasında uygun zamanda önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesidir (Pickett, 2000).

Bu aşamaları izleyen denetçi, kuruma ait iç kontrol sistemini tanımış, sistemi test etmiştir. Sistemin sınanması aşamasından, yapılan kontrollerin gerçekten planlandığı gibi yürütülüp uygulanmakta olduklarının araştırılması anlaşılmaktadır (Güredin, 200). Bu aşamadan sonra tanınan, ön değerlendirmesi yapılan ve uygulamadaki etkinliği test edilen iç kontrol sistemi, denetçi tarafından son kez değerlendirilir. Uygulanan testlerin, yapılmış olan ön değerlendirmeyi doğrulayıp doğrulamadığı test edilir. Denetçi iç kontrol yapısında zayıf bulunduğu taraflar için programa ek denetim çalışması koyabileceği gibi, kuvvetli taraflar için de denetim programını daraltabilir (Güven, 2008). Denetçi, iç kontrol yapısı hakkında yaptığı son değerlendirme sonuçlarını, yapının güçlü ve zayıf olan taraflarına, denetim teknikleri üzerine etkisini, kurum yönetimine bildirilmesi gereken aksaklıkları açık ve net bir biçimde raporda belirtmelidir.

2. 5. İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar

Kurum içi ve dışındaki kişilerin, organların iç kontrol sisteminde bazı görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrol sisteminde yönetimin sorumluluğu kavramı 5018 sayılı Kanun'un iç kontrole ilişkin maddelerinde 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle vurgulanmıştır. Kanun'un 55. maddesinde iç kontrol, kurum yönetiminin oluşturduğu organizasyon, yönetim ve süreçle iç kontrolü içeren mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmış, 56. maddesinde uluslararası standartlarla uyumlu olarak iç kontrolün amaçları sayılmış, 57. maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi gösterilmiş, 58. maddesinde ise ön mali kontrolün yapılması yönetim sorumluluğunda olduğu belirtilmiştir.

5436 sayılı Kanun ile genel ve katma bütçeli dairelerin yönetiminde görev yapan Maliye Bakanlığı'na bağlı Bütçe Dairesi Başkanlıkları kaldırılmış ve idarelerde strateji geliştirme

birimleri kurulmuştur. Bu suretle, idarelerde mali yönetim ve kontrol ile iç kontrol alanındaki görevlerin strateji geliştirme birimleri tarafından yürütülmesi öngörülmüştür (Özkan, 2008). 5018 sayılı Kanun ile ödeme aşamasında muhasebe yetkilileri tarafından yapılan mevzuata uygunluk kontrolü kaldırılmıştır. Ödeme aşamasında yapılan ön mali kontrol işlemleri 5018 sayılı Kanunla işlemlerin onay aşamasında gerçekleşen risk analizine bağlı danışma niteliği olan önleyici kontrol haline getirilmiştir (Özkan, 2008).

5018 sayılı Kanunda belirtilen yeni mali yapılanma; mali yönetim, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, harcama birimi, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimi tarafından yürütülecektir. Dolayısıyla, ön mali kontrol uygulamalarında kullanılacak yöntemi ve standartları merkezi uyumlaştırma birimi belirlerken mali işlemlerin kararlaştırılması, onaylanması ve uygulanması harcama birimi ve mali işler birimi tarafından risk analizi temelinde ön mali kontrol süreci bu bağlamda gerçekleştirilecektir (Erüz ve Arcagök, 2006).

Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, kurumda iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli strateji ve politikaları belirlemekle sorumludur. Yönetim kurulu, yetkileri içerisinde iç kontrol sisteminin kurulması uygulanması ve izlenmesi yetkisini üst yönetime devrederken iç kontrol sistemi sorumluluğunu devredemez (Erdoğan, 2009). Yönetim kurulu başkanı iç kontrol sisteminin sahipliğini üstlenmelidir ve nihai sorumlu kişidir (Kulak, 2009). Yönetim kurulu başkanı tepenin tarzını ortaya koyarak başta dürüstlük, etik değerler olmak üzere kontrol ortamının diğer standartlarını da etkiler. Büyük kurumlarda yönetim kurulu başkanı bu görevini üst yöneticilere liderlik ve sevk ederek ve onların kurumu kontrol etme biçimlerini gözden geçirerek yerine getirir (Kulak, 2009).

Yönetim kurulu, kurumun karşılaşılabileceği riskleri ve iç kontrol sistemi ile değerlendirilen bu risklerin düzeylerini indirerek kabul edilebilir düzeyde tutup tutamayacağını izlemek amacıyla uygun politikalar belirleyerek sürecin etkin işleyip işlemediğini düzenli bir şekilde kontrol etmelidir (KPMG Review, 1999). Tumbull Raporu (FRC, 2005, Birleşik Yasa Madde: 29), yönetim kurulunun, riskler için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında politikaları belirlerken ve taşınması gereken özellikleri değerlendirirken dikkat edilmesi gereken unsurlar;

- Kurumun karşı karşıya kaldığı risklerin yapısı ve önem derecesi,
- Kurum tarafından hangi risklerin ne dereceye kadar kabul edilebilir oldukları,
- Kurum için önem derecesi yüksek olan risklerin ortaya çıkma olasılıkları,
- Kurumun karşılaşacağı önemli riskleri yönetebilme becerisi(riskin ortaya çıkma olasılığının ve etkilerinin azaltılması),
- Kurumun karşılaştığı riski yönetim maliyeti olarak kabul etmiştir.

Yönetim kurulu, yöneticilerin verilen yetki ve sorumlulukları yerine getirip getirmediği, bu yetkiler çerçevesinde belirlenen politikalar uygun bir şekilde iç kontrol sistemini uygulayıp uygulamadıklarını iç ve dış denetim raporlarını kullanarak değerlendirirler (Erdoğan, 2009). Kurumda var olan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve izlemesinin yapılabilmesi aşağıdan yukarı, yukarıdan aşağı ve yatay bilgi akışını sağlayan iletişim kanalları varlığı ile yapılabilir.

Üst Yönetim

Üst yönetici, kamu kurumlarında en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı, bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında Bakandır (Çolak, 2007). Eğitim kurumlarında yöneticiler (müdürler) sistemin sahibi olarak varsayılabilir. Üst yöneticiler, kurumda belirlenen standartlara ve mevzuata uygunluğun sağlanmasından, mesleki değerlere, etik, dürüst, katılımcı bir yönetim anlayışının benimsenmesinden, mali yetki ve sorumlulukları uzmanlık alanlarına göre yönetici ve personele verilmesinden, uygun çalışma ortamının, şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasından görev ve yetkileri kapsamında sorumludurlar (Özkan, 2008).

Üst yöneticiler, kurumun amaçlarına, kabul ettiği muhasebe ilkelerine, kontrol faaliyetlerine ve mevzuata uygun bir şekilde iş ve işlemlerin yerine getirildiğini kapsayan iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenleyerek yönetim faaliyet raporuna eklerler. Üst yöneticiler, iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken kurum yönetiminden bağımsız çalışmasını sağlarken incenecek bilgi ve belgelere erişimin de sıkıntı yaşanmaması için gerekli önlemleri alır; hazırlanan raporlardaki önerileri değerlendirip iç kontrol sürecinde elde edilen bilgilerle raporların karşılaştırarak kaynakların ve varlıkların verimli, etkili ve ekonomik kullanımı için

önlemler alır; iç denetçilerin çalışmaları sonucunda hazırladığı raporlarda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığını izler.

Üst yönetim, yönetim kuruluna karşı hesap verme sorumluluğundadır, bu ise yönetişim, kılavuzluk ve gözetim sağlar (Kulak, 2009). Etkili kurul üyeleri tarafsız, yetenekli ve meraklı olmalarının yanı sıra kurumun faaliyetleri ve çevresiyle ilgili bilgi sahibidirler, kurul üyeliği sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli zamanı ayırırlar. Yöneticiler bazen kontrolleri önemsemeyebilir, astlardan gelen iletişimi görmezden gelebilir veya bastırabilir, böylece kasten sonuçları saptıran dürüst olmayan bir yönetim ortaya koyabilirler (Kulak, 2009). Diğer taraftan kontrol ortamını etkileyen dürüstlük, etik değerler, davranış kuralları gibi yönetim kurulunun tavrı, tutumu yöneticiler tarafından açıklanabilir. Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminde risk analizini gerçekleştirecek kontrol prosedürlerin ve faaliyetlerinin oluşturulması görevini birim yöneticilerine verirler (INTOSAI, 2001a). Muhasebe bölümünün kontrol faaliyetleri işlevsel ve diğer bölümlerini yukarı ve aşağı yönlü kestiğinden muhasebe bölümü yöneticilerinin ve personelinin iç kontrol sisteminde özel bir önemi vardır (COSO, 1994c). Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için (Erüz ve Arcagök, 2006);

- Merkezi uyumlaştırma biriminin belirlediği iç kontrol standartlarının yönetim tarafından uygulanması sağlanmalıdır.
- İç kontrol ve ön mali kontrol konusunda çıkarılan ikincil mevzuat düzenlemelerinin idare personelinin bunları öğrenip uygulaması sağlanmalıdır.
- Üst yönetimin iç kontrol sistemine gereken önemi vermesi yöneticilerin bu konuya olumlu bir bakış açısı geliştirmesini sağlamalıdır.
- Merkezi uyumlaştırma birimleri tarafından düzenlemeleri yapılsa da iç kontrol yönetim sorumluluğundadır.

Yapılan bu düzenlemeler dışında, idare tarafından (Özkan, 2008);

- İş ve işlemleri belirten süreç akış şemaları hazırlanmalı,
- Personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenip tanımlanmalı,
- Görevlerin yerine getirilmesinde yetkilendirilen personelin mesleki uzmanlığına önem verilmeli,
- Bilgi akışını sağlayan uygun bir iletişim ağı oluşturulmalı,

- Personelin mesleki eğitim alması sağlanmalı,
- Kontrol prosedürleri belirlenerek kontrol listeleri ve kontrol öz değerlendirme formları oluşturulmalıdır.

Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanunda harcama yetkilisi , ‘*Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.*’(Madde 31) olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanunda harcama sürecinden şu şekilde bahsedilmiştir; ‘*Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.*’(Madde 32). Ayrıca, 4734 Sayılı Kanun’un 3. maddesine göre harcama yetkilisi olan kişi ihale yetkilisi tanımında yer alan ihale yapma ve harcama yapma yetkisine haizdir (Çolak, 2007).

Mali Hizmetler Birim Yöneticisi

Mali hizmetler birimi yöneticisi, ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesini sağlarken iç kontrol sisteminde üst yönetimin etkinliğini artıracak çalışmaları yapar (Özkan, 2008). Mali hizmetler birimi yöneticisi;

- Alanında uzman ve yeterli sayıda personelin işe alımını, eğitimini sağlayacak çalışmaları yürütürken birimi de yönetir,
- Birimde faaliyetlerin etkili, etkin, verimli, ekonomik ve zamanında yapılabilmesi için görev dağılımını yapar,
- İç kontrol sistemi hakkında üst yöneticiler ve harcama yetkililerine danışmanlık yaparak bilgilendirir,
- Harcama birimlerinde etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanması sağlayacak düzenlemeleri hazırlayarak üst yönetimin onayına sunar,
- Kurum amaçlarına, mevzuata uygun şeffaf ve planlı mali hizmetlerin yapılabilmesi için gerekli önlemleri alır.

Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetini yani gelirlerin tahsili, hak sahiplerine giderlerin ödenmesi, emanetlerin parayla alınması, saklanması, ilgili kişilere gönderilmesi ve bütün muhasebe işlemlerinin kayıtlarını yaparak raporlanmasını sağlayan kişidir (Alıcı, 2007). Bu iş ve işlemlerin yapılmasından, muhasebe kayıtlarının muhasebe ilkelerine uygun, doğru, şeffaf, erişilebilir bir şekilde kaydedilmesinden muhasebe yetkilisi sorumludur.

Personel(Çalışan)

Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi harcama talimatıyla iş ve işlemlerin yaptırılması, alınan malın teslim almayla ilgili işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi, raporlanması ve ödeme yapılması için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmekle personel sorumludur (Erüz ve Arcagök, 2006). Buna göre onay belgesi, şartname ve sözleşmeleri hazırlayanlar, ihale komisyonu üyeleri, muayene ve kabul komisyonu üyeleri, ambar memurları, ödeme emri belgesi hazırlayanlar gibi iş ve işlem sürecinde görev yapan bütün personel gerçekleştirme görevlisi olacaktır (Özkan, 2008). Başka bir deyişle personel, 5018 sayılı Kanun kapsamında yapmaları gereken iş ve işlemlerden ve bunlara ilişkin olarak belirlenmiş süreç kontrolünün yapılmasından sorumludurlar.

Yönetim kurulunun iç kontrol sistemi sorumluluğu altında belirlediği politikaların risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde uygulama sorumluluğu kurum personeline aittir (KPMG Review, 1999). Kurumda etkin olan bir iç kontrol sisteminde yapılan görev tanımlarında iç kontrol faaliyetleri açık, net ve anlaşılabilir bir şekilde yer almalıdır (Erdoğan, 2009). Kurumda iç kontrol sisteminin işleminde ve devam ettirilmesinde personelin davranışları, tutumları, görevlerini zamanında ve etkili bir şekilde yerine getirip getirmediği, kurumun etik kurallarına, politikalarına, yönetmeliklerine uyup uymadıkları önemli etkenlerdir.

İç Denetçiler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kurumda hazırlanan stratejik planlamanın ve performans esaslı bütçeleme risk yönetimi ve iç denetimi faaliyetlerinden etkilendiği vurgulanmaktadır. Kamuda yönetim, kurum faaliyetlerini kurumun amaçlarına,

hedeflerine, vizyonuna ve misyonunu ulaşmak için planlamalı, bütçelerini bu planlara göre belirleyerek uygulamalı ve uygulamada karşılaşılan riskleri etkin bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir (Özkan, 2008). Dolayısıyla, kurumda genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda iç denetim ve dış denetim sistemi ile etkili bir risk yönetiminin olması gerekmektedir. Uygulamada yönetimden bağımsız bir şekilde yapılan iç denetim faaliyeti; değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunarak iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynar (INTOSAI, 2004). Bu yapıda iç denetim faaliyeti düzenleyici ve denetleyici kurumların dışında bütün kamu kurumlarında işlevsel bağımsızlığı olan iç denetçiler tarafından yapılır (DPT, 2007).

Kurumda var olan iç kontrol sistemini izlemek, etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek için üst yönetim tarafından iç denetim birimi kurulur (Erdoğan, 2009). Örgütsel konumu ve kurumdaki yetkisi sebebiyle iç denetim işlevi önemli bir gözetim rolü oynamaktadır. Bu rolle iç denetçiler, yönetime iç kontrol sisteminin işleyişı, sistemin güçlü ve zayıf yönlerini içeren bilgileri iletirken sistemin geliştirilmesine yönelik öneriler de sunarlar (Erdoğan, 2009). İç denetim becerileri içinde temel olanı iç kontrol bilgisidir. Fakat iç kontrolden iç denetçiler değil, yönetim sorumludur (Kulak, 2009). Denetçiler iç kontrollerin nasıl çalıştığı konusunda yönetime bilgi vermekle sorumludurlar (Hubbard, 2003). İç denetçiler iç kontrol sisteminin izlenmesi rolleri yanı sıra dış denetimin etkin bir şekilde yapılmasında katkıda bulunurlar. Dış denetçiler, iç denetim raporlarını ve faaliyetlerini değerlendirerek yapacakları çalışmaların içeriğini zamanını, kullanacağı yöntem ve tekniklerini belirler (Erdoğan, 2009).

İç kontrol sisteminde önemli role sahip kurum dışındaki yüksek denetleme kurumları, dış denetçiler, yasa koyucular gibi guruplar, kurum amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlayabilirler, sistemin verimliliğini etkileyecek bilgiler sunabilirler. Ancak kurumun iç kontrolün sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, işletilmesinden, sürdürülmesinden veya dökümanente edilmesinden bu guruplar sorumlu tutulamazlar (INTOSAI, 2004).

Yüksek Denetim Kurumu(Sayıştay)

5018 sayılı Kanunda Sayıştay'ın dış denetim amacı şu şekilde açıklanmıştır; '*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu*

idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.' (Madde 68).

Sayıştay (Yüksek Denetim Kurulu), iç kontrolün kamuda etkili biçimde kurulmasını özendirir ve desteklemenin yanı sıra iç kontrol değerlendirmesi Sayıştay'ın uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından yaşamsal öneme sahiptir. Kurumda etkin bir iç denetim biriminin varlığı Sayıştay'ın görev yükünü hafifleteceği için iç denetim birimiyle bağlantı kurarak karşılıklı etkileşim içinde olmalıdırlar (INTOSAI, 2004).

Dış Denetçiler

Sayıştay gibi dış denetçiler de, iç kontrol sisteminde güvenilir, doğru muhasebe bilgilerine, kaynakların ve varlıkların korunması amaçlarının gerçekleşmesinde etkilidir (Erdoğan, 2009). Dış denetçiler, denetimleri sırasında idarenin iç kontrol sistemini değerlendirir ve bulgularına denetim raporlarında yer verirler (Özkan, 2008). Bu raporlarla dış denetçiler ve onların meslek kuruluşları iç kontrol hakkında önerileri sunup tavsiyelerde bulunurlar (INTOSAI, 2004). İç denetim ve dış denetim arasında iş birliği sağlanarak, denetim planları hakkında görüş alışverişinde bulunmak, ortak çıkarların bulunduğu konuları görüşmek, denetim teknikleri, metot ve terminolojinin algılanma biçimi hakkında görüşmelerde bulunmak ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde işbirliği fırsatlarını araştırmak üzere, iç denetçiler ve dış denetçilerin düzenli toplantılar yapmaları önerilmektedir (Ekinci ve Özeren, 2004). Hesap verebilirlik ve iyi yönetimle bütünleşik bir süreç olan mali raporların ve bilgilerin dış denetimi, kurum paydaşları kurumun muhasebe bilgilerine ulaşmada ve kurumun değerlendirilmesinde kullandıkları araçlardır (Erdoğan, 2009).

Yasa Koyucular ve Düzenleyiciler

Yasa koyucular, iç kontrol sisteminde ortak bir anlayış geliştiren yasa, kanun ve düzenlemeleri yaparken kurum iç ve dış paydaşlarının sistemdeki görev ve sorumluluklarını yerine getirmede uygulayacakları politikaları da belirler (Erdoğan, 2009).

Diğer Personel

Kurumla iletişim içinde olan diğer personeller kurumun amaçlarını gerçekleştirmede ihtiyaç duyacağı bilgileri sağlayabilir veya kontrolü yerine getirmek için gerekli bazı faaliyetleri yürütebilirler. Bu sebeple iç kontrol, herkesin görevinin açık veya kapalı bir şekilde parçasıdır. Bütün personel kontrol faaliyetlerinin uygulanmasından ve karşılaşılan sorunların raporlanmasından, uygulamaların politikalara uygun olmadığı ve sosyal davranış kurallarına aykırı durumlar hakkındaki raporlardan sorumludur (INTOSAI, 2004). Üst yönetim, iç kontrol sisteminin planlanıp kurulmasından ve izlenmesinden, iç denetçiler kurulan bu sistemin ve süreçlerin değerlendirilmesinden, dış denetçiler ise muhasebe raporlarının doğruluğu, güvenilirliği ve iç kontrol sistemine bağımsız güvence verme konusunda iç kontrol sistemini değerlendirmekle ve bulguları yönetim kuruluna raporlamakla sorumludur.

2. 6. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

İç kontrol sistemi, gelişen ve değişen şartlardan etkilenen dinamik bir süreç olduğu için işletmelerin, kamu ve eğitim kurumlarının bütün zamanlarda uygulayacağı etkin ve etkili bir iç kontrol sisteminin planlanması mümkün değildir. Kurumda var olan iç kontrol sistemi kurumun yapısı ve büyüklüğünden, ekonomik şartlardan, teknolojideki gelişme ve değişimlerden, kurum kültüründen ve kurumsal yönetişimden etkilenip şekillenir (Erdoğan, 2009).

Kurum Yapısı ve Büyüklüğü

Kurulacak olan iç kontrol sisteminin özellikleri, önem derecesine göre kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi kurum yapısı ve büyüklüğüne bağlıdır. Küçük kurumlarda, yönetim görevi kurum sahibinde olup, yasalara uygun bir şekilde raporlama, kayda alma ve belgelendirme yapması yeterli olacaktır (Erdoğan, 2009).

Kurum büyüdükçe kurumun ve işlemlerin karmaşıklığına bağlı olarak risklerin önem derecesi artar. Bu nedenle orta ölçekli kurumlarda personelin görev ve sorumlulukları yazılı olarak belirtilerek sistemin iyi bir planlamasının yapılması yeterli olacaktır (Kepekçi, 2000). Fakat kurumlar büyüyüp geliştikçe iş ve işlemler karmaşık hale geleceği için etkin ve yeterli bir iç kontrol sisteminin önemi artacaktır (Erdoğan, 2009). Büyük kurumlarda yönetim kurulu ve üst yönetim, kurumun yapısını ve büyüklüğünü göz önüne alarak hile ve yolsuzlukları en aza

indirecek, kullanılan kaynakların ve varlıkların etkililiğini ve verimliliğini artıracak, elde edilen muhasebe ve yönetim bilgilerin zamanında doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlayacak bir iç kontrol sisteminin kurulmalıdır.

Kurumsal Yönetişim

Küreselleşme ile birlikte dünya ülkeleri arasında sınırların kalktığı ve bilgi çağına girdiğimiz bugünkü rekabetçi ortamda kurumların varlıklarını idame ettirebilmek ve uluslararası piyasalarda sesini duyurabilmek için kurumsallaşma konusunu ciddiye almaları gerekmektedir (Yenigün, 2008). Kurumsallaşma ifadesinden hareketle kurumsal yönetim; dar anlamda sadece iyi kurum yönetimi için sorumluluk, adalet, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu gibi formal kuralların oluşturulması üzerinde odaklanmaktadır. Geniş anlamda kurumsal yönetim kavramı ise iyi kurum yönetimi için yukarıdaki ilkeleri kapsayan formal kurallar yanı sıra modern yönetim tekniklerinin uygulanmasının ve aynı zamanda informal kurallar bütünüdür -ki, buna kurumsal kültür denilebilir- önemi üzerinde durur (Aktan, 2006).

Kurumsal yönetim kavramı ile gündeme gelen diğer bir konu da iyi yönetim olgusudur. İyi yönetim olgusu; kurum yönetimin doğru ve zamanında kararlar alabilmesi ve bu kararlarından etkilenecek çıkar sahiplerinin yönetimi denetleyebilmesi, kurumda demokratik, katılımcı, yasa ve kurallara bağlı, şeffaf bir yönetim anlayışı olarak değerlendirilmektedir (Türker ve Önerler, 2004).

Kurumsal yönetim gereği komitelendirilmiş ve bağımsız yönetici anlayışı, hesap verme sorumluluğu, adillik, şeffaflık ve performans değerlendirme gibi yönetim ilkelerinden etkilenen iç kontrol sistemi kurumsal yönetişimin doğal bir parçası olduğu görülmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim, kurum amaçlarına ulaşmak amacıyla yapılan planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesin de menfaat gruplarının çıkarlarının, örgütsel amaçlara ne şekilde yansıtılacağı ve ne şekilde tatmin edilmesinde iç kontrolden yararlanır. Kurumlarda var olan etkin bir iç kontrol sistemi hesap verme sorumluluğu, şeffaflık, adillik gibi yönetim ilkelerinin uygulanmasını sağlar.

Değer Yaratma

İşletmeler, kamu ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar farklı amaçlara ulaşmak için faaliyet

gösterirler. Bilim, eğitim ve tıp alanlarında toplum faydasını amaçlayan kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve faaliyetlerinde kamu yararını amaçlayan kamu kurumları kurulmuştur (Erdoğan, 2009). Kar amacı gütmeyen kuruluşlar içinde olan eğitim kurumlarında değerler, örgüt ve yönetime kurumda istenilen ve arzu edileni gösteren ölçülerdir. Örgütte egemen olan ve paylaşılan değerler gurupta birliğin, bağlılığın sağlanıp sürdürülmesinde, örgüte güven duygusunun oluşmasında, üyelerin amaçlarının örgüt amaçlarıyla bütünleşip bu doğrultuda gerçekleştirilen tutum ve davranışların pekiştirilmesi yöneticiler tarafından kullanılan yasal düzenlemelerden daha etkili bir kontrol aracıdır (Şişman, 2007).

Dünyada kabul edilen iç kontrol standartları kar amacı güden kurumlar için hazırlanmıştır. Kurum yönetimi, kurum kaynaklarını ve varlıklarını verimli ve etkili kullanılmasını ve korunmasını sağlayacak yeterli ve etkili bir iç kontrol sistemi ile mevzuata uygun hareket edip doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerini içeren raporları sunarak yatırımcılardan kaynak sağlayabilecektir (Root, 1998). Bu nedenle kurumun değer yaratma sürecinin her düzeyinde iç kontrol sistemi görev alır (Erdoğan, 2009).

Riskler ve Fırsatlar

İstenmeyen olumsuz sonuçların meydana gelme olasılığı olarak tanımlanan risk, kurumun her düzeyinde ve faaliyetlerinde gerçekleşen değişimlerden ve gelişmelerden, kurum ilgilendiren kanun, düzenleme ve mevzuatın değişip artmasından doğal afetlerden ortaya çıkabilir. İstenmeyen olumsuz olayları kabul edilebilir seviyede tutmayı kontrol atına almak olarak tanımlayan iç kontrol sistemi için tolere (kabul) edilebilir risk düzeylerinin üzerindeki riskler kabul edilebilir değildir (Root, 1998).

Kurumda istenen sonuçların ortaya çıkma olasılığı olarak tanımlanan fırsatlar değer yaratma aracıdır. Kurumda bu fırsatların oluşturulması ve olumlu etkilerinden yeterince yararlanılması sağlayacak faaliyetlerin iç kontrol sisteminde planlanıp uygulanması gerekir (Erdoğan, 2009). Yöneticilerin, keşfedilen iş fırsatlarının kurumda etkili bir değer yaratma aracı olup olmayacağını değerlendirmelerine olanak sağlamayan bir iç kontrol sistemi de belli düzeyde riskleri içeriyor demektir (Root, 1998).

Yasal Düzenlemeler

Bütün kurumlar kanunlara, yasalara, düzenlemelere ve mevzuata uygun hareket etmelidir. Aksi takdirde kurum yasal olmayan işlere karışarak kanunlara karşı gelmesi kurumda karışıklıklara, işlerin durdurulması, ceza alması imajının zedelenmesi gibi kurum için olumsuz etkiler yaratabilir. İç kontrol sistemi, kurumların mevzuata, yasalara ve düzenlemelere uygun hareket etmedikleri durumlarda bu uygunsuzluğun belirlenmesi, düzeltilmesi ve oluşacak sonuçlara karşı önlemlerin alınabilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır (Erdoğan, 2009).

Kurum Kültürü

Her kurum, hizmet verdiği alana ve taşıdığı amaçlara göre farklı özellikler gösterir. Örgütler, belirli bir mal ya da hizmet üretirken gelenek, görenek, tören, değer ve felsefeleriyle kendi kültürlerini de üretirler ( zdemir, 2006). Kurum kültürü, kurumun bütün personelin paylaşılıp farkında olmadan işlettiği kurumun kendisine ve çevresine bakış açısını belirten temel inanç ve varsayımlardır (Root, 1998). Özellikle eğitim kurumlarının diğer kurumlardan daha farklı düzeyde kültür üretme ve yayma gibi temel amaçları vardır ( zdemir, 2006). Eğitim kurumları, toplumun kültürel mirasını kuşaktan kuşağa aktarmaya çalışırken aynı zamanda oluşturdukları örgütsel kültürle okul personelinin ve öğrencilerin sosyalleşmesini sağlar (elik, 2000).

Örgüt kültürü; bir örgütte yapılan her Őeyin yapılış biçimi, örgüt üyelerinin bilişsel yapıları ve algı dayanağı, örgüt üyelerinin paylaştığı temel değerler, normlar, davranış kuralları ve örüntüleri, temel inanç ve varsayımlar, anlam, duygu, anlayış, felsefe, ideoloji, beklenti, tutum ve anlamlı semboller sistemidir (Şişman, 2007). Dolayısıyla, kültür iç kontrol sistemini doğrudan etkileyen bir faktördür. Kurumda paylaşılan bir kültürün oluşması olumlu, pozitif bir kontrol ortamının sağladığı için kurumda etkin ve yeterli olan bir iç kontrol sisteminin varlığını güvence altına almaktadır (Erdoğan, 2009).

Kurumun kurulduğu anda var olmayan kurum kültürü, kurumun gelişim evresinde zamanla ve deneyimle meydana gelen, olgunlaşan ve evrimleşen bir olgudur. Gelişme ve başarıda istikrarlı olan kurumlarda var olan etkin ve etkili bir kurum kültürü yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemini oluşmasında etkilidir (Erdoğan, 2009). Örgüt kültürü oturmuş olan kurumların

sağlam bir iç kontrol sistemine sahip olmasını sağlayarak uzun yıllar hayatta kalma olasılıkları da yükselmektedir.

Teknolojideki Gelişmeler

Teknolojideki giderek artan gelişme hızı kurumlarda verimliliğinin ve karlılığın artırılması gibi fırsatlar oluşturmaktadır. Kurumlarda kalitenin ve verimliliğin düşmesi, iş kayıpları, bölümlerin, birimlerin, kurumların kapatılması gibi gelişen teknolojinin gerisinde kalmanın doğurduğu ağır maliyetli doğal sonuçlardır (Erdoğan, 2009). Kurumda var olan kontrol faaliyetleri ve teknikleri ile iş süreçleri, gelişen teknolojiden ve yarattığı fırsatlardan en iyi şekilde faydalanıp hata yapma olasılığını en aza indirecek şekilde tasarlanıp dinamik olmalıdır (Root, 1998). Ayrıca kurum faaliyetlerinin uygulamalarında teknoloji kullanımının artması kontrol faaliyetlerinin niteliğini değiştirirken bilgi teknolojileri kontrollerin de önemi artmaktadır (Erdoğan, 2009).

3. İç Kontrol Sistemi ve Sistemin Tamamlayıcı Öğeleri

Bu bölümde yönetim aracı olarak iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim, toplam kalite yönetimi, stratejik planlama ve hesap verebilirlik arasındaki ilişki açıklanacaktır. Ayrıca örgüt kültürünün iç kontrol sistemi üzerine etkilerinden de bahsedilecektir.

3.1. Kurumsal Yönetişim ve İç Kontrol

Günümüzde kurumların sürdürülebilirliğinin sağlanması, rekabet ortamında varlıklarını gösterebilmeleri ve hedeflenen kurum amaçlarına ulaşabilmeleri için kurumsallaşmaları gerekmektedir. Kurumsallaşma; kurumun standartları, prosedürleri, politikaları, ilke ve kurallarının var olması; değişen ve gelişen şartlar doğrultusunda organizasyon yapısını ve sistemlerini oluşturması; faaliyetlerin uygulama yöntem ve tekniklerini kültürü haline getirerek diğer kurumlardan ayırt edici ve farklı bir kimlik kazanma sürecidir (Koçak Şen, 2008). Kurumsallaşmayla birlikte kurumlarda yeni bir yönetim kavramı olan kurumsal yönetim gündeme gelmiştir. Kurumların paydaş çıkarlarını gözettiği bir yönetim anlayışıyla yönetilmelerini amaçlayan 'kurumsal yönetim' önce çok ortaklı şirketlerde daha sonra halka açık olmayan şirketlerde ve kamu kurumlarında gündeme gelmiştir (Sayıştay, 2004).

1998 yılında Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatının (OECD) oluşturduğu çalışma grubu üye ülkelerde kurumsal yönetimi değerlendirmek ve ilkeleri belirlemekle görevlendirilmiştir (Erdoğan, 2009). 1999 yılında çalışma grubunun yaptığı araştırmalar sonucunda hazırlanan OECD Bakanlar Kurulunun onayladığı ‘OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’ dünya genelindeki şirket yöneticileri ve paydaşları, yatırımcılar, karar alıcılar uluslararası referans kaynağı olarak kullanmaya başlamıştır (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD, 2004).

OECD (2004), kurumsal yönetim; ‘Kurumsal yönetim, yatırımcıların kuruma karşı güvenini artırırken ekonomik büyümeyi ve etkinliği sağlayan bir unsurdur. Kurumsal yönetim, kurum yöneticiler, yönetim kurulu ve paydaşları arasındaki ilişkileri içerir. Kurum amaçlarının belirlenmesi, bu amaçlara ulaşılmasını ve performansının izlenmesinde gerekli olan araçları tanımlar. Kurumda var olan etkin bir kurumsal yönetim kurum amaçlarına ulaşmada yönetim kurulu ve yöneticilere destek sağlayarak izleme faaliyetlerini kolaylaştırır.’ ifade etmiştir.

Hesap verebilirlik, şeffaflık, kontrol, amaçlar, risk yönetimi, izleme, güvence verme, katılımcılık kurumun paydaş ve yöneticileri gibi kurumsal yönetimin temel öğelerinin yanı sıra iç ve dış denetçiler, yönetim kurulu, meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar kurumsal yönetime katkıda bulunmaktadır. Kurumsal yönetimde kontrollerin uygulama ve devamlılığını sağlama sorumluluğu yöneticilere aitken kontrolleri izleme ve değerlendirme rolü yönetime katılan diğer kişilerin sorumluluğundadır (Hermanson ve Rittenburg, 2003). Kurumun gözetimi yönetim kurulunun sorumluluğunda olduğundan kurumsal yönetimin kontrol aracı görevi yönetim kurulundadır.

Kurum içi düzenlemeler kurumsal yönetim ilkeleri olan adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluğa dayandırılarak yapılır. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde dikkate edilen öğeler; kurumun ölçülebilir hedeflerin ve sorumlulukların belirlenmesi, hedefler doğrultusunda planlama yapılması, planlanan faaliyetlerin yapılıp gelişmelerin izlenmesi ve sonuçların raporlanıp değerlendirilmesiyle geribildirim sağlanmasından oluşur (Sayıştay, 2001). Hesap verebilirliğin temel öğeleri incelendiğinde kurumsal yönetimde hesap verebilirliği sağlamak amacıyla kullanılan mekanizmalar (Acar, 2005);

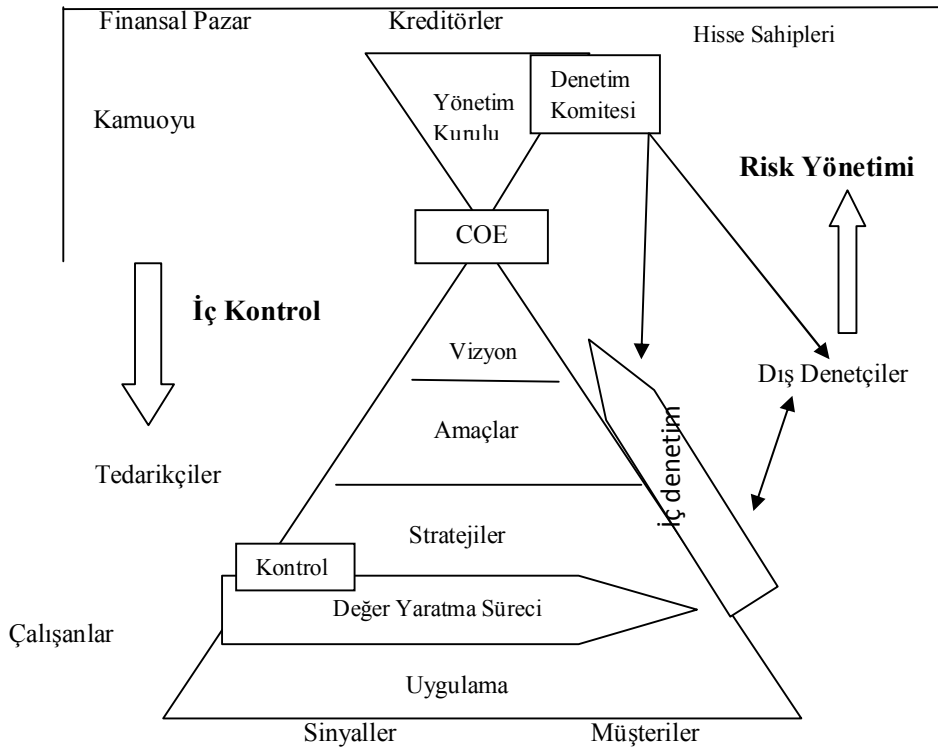
- Kurumda iç kontrol sisteminin kurulması ve sistemin belirli aralıklar da gözden

- geçirilmesi,
- Kurumda izleme ve değerlendirme faaliyetlerini düzenli bir şekilde iç denetimin yürütmesi,
 - Kurumda muhasebe bilgilerini zamanında doğru, şeffaf, açık, anlaşılır raporlama yapma ve bu mali raporları belli aralıklarda gözden geçirme,
 - Denetimleri kurumda oluşturulan bağımsız denetim komitesinin yürütmesi şeklinde sıralanabilir.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve bu alanda çalışma yürüten organizasyonlar, iç kontrolün etkinliği ve etkililiğine güvence vermek, risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve yönetimini sağlamak, kurumsal yönetimin de raporlama uygulamasını artırarak izleme faaliyetini ve yönetim kurulunun denetim sorumluluğunu artırmak amacıyla seçilen yönetim kurulu üyelerinin oluşturduğu bir denetim komitesini önermektedir. Ayrıca iç kontrolün izlenmesi ve değerlendirilmesi görevi verilen iç denetçilerin yönetim kapsamındaki fonksiyonunu en iyi İç Denetçi Enstitüsü açıklamıştır (Hermanson ve Rittenburg, 2003): ‘Bilgilerin doğruluğunu, mevzuata, politika ve prosedürlere uygunlunun sağlanmakla ve kurumsal riskleri, kontrolleri izlemek ve değerlendirmekle iç denetçiler sorumludur. Kurum yönetimiyle iş birliği içinde olan iç denetçiler yönetim kurulu ve denetim komitesine kurumu da etkili ve güçlü bir yönetim anlayışın olduğu ve kurum risklerinin tolere edilebilir düzeyde tutulduğuna dair güvence verirler ve kurumda iyileştirilmesi gereken alanlar hakkında öneri verirler.

Yönetimin asıl hedefi, yönetimin paydaşlarının belli hedeflerini gerçekleştirme sorumluluğu bu hedeflerin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak güvenceleri yaratmak olduğundan dolayı yönetim, kontrol, izleme, değerlendirme, denetçilerin rolü ve işlevlerini ve hesap verme sorumluluğunu kapsamaktadır (Sayıştay, 2004). Kurumsal yönetim çerçevesinde denetim ve kontrol faaliyetlerinin işleyişi ve yönü Şekil 6’da verilmektedir.

Şekil 6: Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Kontrol ve Denetim



Kaynak: Ruud, 2003, s.75

Şekil 6'da görülen kurumsal yönetim çerçevesinde denetim ve kontrol faaliyetleri özetlenirse (Ruud, 2003):

- Kurum paydaş, iç ve dış çevre analizini yapıp değerlendirerek belirlediği mevcut durumu doğrultusunda misyon ve vizyonunu belirlemelidir.
- Yönetim, personel ve iç paydaşların yaptığı incelemeler sonucu kurumun güçlü ve zayıf yönleri belirlenirken, dış paydaşlarla yapılan incelemeler kurum için oluşan veya oluşacak tehdit ve fırsatların değerlendirmesini sağlar.
- Kurumun geleceğini ifade ederek stratejik yönünü belirten kurum vizyonunun oluşturulması yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumluluğundadır.
- Kurumun gerçekleştirmek istediği amaçlarda izlenecek özel ve genel stratejiler belirlenir. Bunun ardından, genel stratejiler, işlevsel, süreç odaklı ve değer üretmeye yönelik önlemlere dönüşür.
- Kurumsal risklerin iyi anlaşılıp analiz edilerek değerlendirilmesi sonucu stratejiler

önlemlere dönüştürülebilir.

- Kontrol faaliyetlerinin sürece eklenmesi performans ölçümünü ve düzeltmeleri yapmayı, bütün yöneticilere ve yönetim kuruluna geri bildirimde bulunmayı sağlar.
- Yukarıdan aşağıya doğru işleyen iç kontrol süreci, vizyonun ve amaçların belirlenmesi
- stratejilerin oluşturulup uygulama aşamasında amaçların gerçekleşmesi için önlemlerin alınması da oluşturulan kontrol mekanizmaları bu süreçte belirlenen amaçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.
- Aşağıdan yukarı doğru işleyen risk yönetimi, uygulamada meydana gelecek olası risklerin belirlenip analiz edilmesinde ve meydana gelen risklerin doğuracağı etkilerin kurum vizyonuna ulaşılmasında oluşan sapmaların ölçülmesini belirtmektedir.
- İç denetçiler kurumsal yönetişim etkin ve etkili işlemlerini sağlamak amacıyla kontrol ve yönetişim süreçlerini birleştirirler.
- İç denetçiler, sürecin performansını raporlayarak kurumsal hesap verebilirliği sağlama amacıyla iç ve dış bilgilerin güvenli, doğru ve şeffaf bir şekilde raporlandığına güvence verir.
- Mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi dış denetçilerin sorumluluğundadır.

3. 2. Toplam Kalite Yönetimi ve İç Kontrol

Günümüzde vazgeçilmez bir paradigmaya dönüşen toplam kalite yönetimine, dünyada ve Türkiye’de özel sektörde ve kamu kurumlarında geçiş yoğun olarak yaşanmaktadır. Uluslararası büyük şirketlerden yerel küçük işletmelere kadar yaygın bir şekilde incelenip değerlendirilen, insana ve insanın sahip olduğu niteliklere büyük rol düşen toplam kalite yönetimi yaygın bir paradigmaya dönüşmüştür (Yapıcı, 2004).

Topyekün mükemmellik olarak ifade edilen toplam kalite yönetimi (Total Quality Management), ABD’de başlamış, Japonya’da olgunlaşmış, 1980’lerde ABD’de tekrar gündeme gelmiş ve 1990’lı yılların başında Batı Yönetim düşüncesini etkilemiştir (Şişman, 1997). Japonlar, Amerikalılardan aldıkları bilgileri kurumdaki tüm çalışanların katılımını sağlayacak ve yapılanların sorumluluğunu paylaşacak hale getirip yeniden şekillendirmiş ve bunu bir yönetim felsefesi haline getirerek bu topyekün faaliyeti ‘Toplam Kalite Yönetimi’ olarak

adlandırmışlardır (Aras, 2005). Masaiki İmai toplam kaliteyi; ‘Toplam kalite kurumun her seviyesindeki performansı artırmak amacıyla kurum yönetiminin ve personelinin bütünleşmiş çabalarını içeren düzenli faaliyetler dizisidir.’ şeklinde tanımlamıştır (Ersen, 2003). Toplam kalite yönetimi, kurumda belirlenen müşteri beklentileri kurumda bütün personelin katılımı ve sorumluluklarını yerine getirmeleri sayesinde karşılanarak, kurumda üretilen mal ve hizmetlerin, süreçlerin, personelin ve kurum performansının iyileştirilip geliştirilme stratejisi olarak tanımlanabilir (Selimoğlu, 1998).

Resmi bürokrasilere uyarlanmaya çalışılan toplam kalite yönetimi önce endüstri alanında ortaya çıkmış sonra sağlık ve eğitim örgütlerinde yaygınlaşmıştır (Şişman, 1997). Toplam; kurum yönetiminin bütün işlevlerini, faaliyetlerini ve bireyleri kapsayarak, kalite olgusunun kurumda topyekün oluşturulmasıdır (Özçelik, 2008). Kalite, kaynakların verimli, etkili ve ekonomik kullanımıyla üretilen mal ve hizmetlerin fiziki kalitesini, verimlilik düzeyini, güvenilirlik derecesi belirtir (Yapıcı, 2004). Yönetim; istenilen amaçlara ulaşmak için planlama, örgütleme, önderlik ve rehberlik yapmaktır (Selimoğlu, 1998). Eğitim; bireyin geliştirdiği yetenek ve tutumlar içinde yaşadığı toplumdaki olumlu değerler ve diğer davranış biçimlerinin etkisiyle oluşan süreçlerin tümü, bireyde istenen olumlu davranış değişikliğidir. Eğitimde toplam kalite yönetimi, okul paydaşlarının ve eğitim sisteminin beklentilerinin karşılanması, okul saygınlığını artırmak amacıyla okulda bütün süreçlerin, ürünlerin, hizmetlerin ve elde edilen sonuçların katılım yoluyla iyileştirilmesi ve geliştirilmesiyle eğitim programının hedeflediği niteliği bütün eğitim sürecinde oluşturan bir yönetim yaklaşımıdır (Çınar, 2000).

Kaliteyi temel alarak tüm süreçlerin, ürünlerin, hizmetlerin tam katılım yoluyla sürekli iyileştirilmesini ve geliştirilmesini hedefleyen toplam kalite yönetimi anlayışının, iç ve dış müşteri memnuniyeti, sürekli iyileştirme, verilere dayanma, yönetimin kararlılığı ve herkesin katılımı en önemli beş temel öğesidir. Eğitim kurumları açısından müşteri kavramı içerisinde hizmet alan öğrenci, akademik personel, diğer çalışanlar gibi iç müşteriler ve iş dünyası, aileler ve toplum gibi dış müşteriler gurubundan söz etmek mümkündür (Ceylan, 1997).

Milli Eğitim Bakanlığı Toplam Kalite Yönetimi ve Uygulama Yönergesi'nde toplam kalite yönetimi uygulamasında dikkat edilmesi gereken temel ilkeler belirtilmiştir (MEB, 1999b). Bu ilkeler (Madde 5);

- a) *Toplam kalite yönetimi uygulamaları bir plân ve proje dahilinde gerçekleştirilir.*
- b) *Eğitim hizmetlerinden yararlananların memnuniyetini sağlayacak önlemler alınır.*
- c) *Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarının her aşamasında ilgili tarafların gönül ve beyin gücüyle katılımı sağlanarak, ekip çalışması ön plânda tutulur.*
- d) *Toplam Kalite Yönetimi uygulamaları çerçevesinde kaynaklar etkili ve verimli kullanılır.*
- e) *Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarında ölçülemeyen hizmet geliştirilemez anlayışından hareketle hedeflere ulaşma düzeyi sürekli ölçülür.*
- f) *Sistem sürekli sorgulanarak geliştirilir ve iyileştirilir.*
- g) *Eğitim yönetiminde personelin sürekli eğitimi kurumsallaştırılarak niteliği yükseltilir ve hizmet sunumunda mükemmelin yakalanması sağlanır.*
- h) *Personelin tüm potansiyelini kullanabileceği çalışma ortamı sağlanır.*
- i) *Çağın ve çevrenin sürekli değişimi göz önünde bulundurularak, öğrenen birey öğrenen organizasyon anlayışı plânlı bir şekilde kurumsallaştırılır.*
- j) *Çalışanlara problemin bir parçası olmak yerine, çözümün bir parçası olunması anlayışı benimsetilir.*
- k) *Hizmetlerin sunumunda iş görenlere kalitenin geliştirilmesinin bütün personelin işi olduğu anlayış ve yaklaşımı benimsetilir.*
- l) *Gelişmenin değişmeyle mümkün olacağına herkes tarafından bilinmesi sağlanır.*
- m) *Kurumsal ve bireysel amaçlar arasında denge sağlanarak çalışanların iş doyumunu göz önünde bulundurulur.*

Yukarda belirtilen ilkeler ışığında toplam kalite yönetimi anlayışının ana felsefesi dinamizmi ve sürekli bir arayışı ifade eden gelişimdir. Bu yaklaşım, mükemmellik arayışı ve sıfır hata yaklaşımının temeli olduğu için iç kontrol sistemiyle iç içe geçmiş olduğu söylenebilir. Toplam kalite yönetimi ilkeleri dikkate alındığında insana saygının esas olduğu, kalite bilincinin yaygınlaştırılması gerektiği, sürekli gelişme anlayışının esas olduğu, sürekli eğitim ile eğitim programı uygulanma ve öğrenen örgütlerin oluşturulması söz konusudur. Senge (2007), öğrenen örgütleri; ‘Geleceği yaratma yeteneğini, becerisini sürekli artıran örgütler ayakta kalmakla yetinemediklerinden onlar için adapte olmayı öğrenmek gerekli ve önemlidir. Fakat öğrenen örgütlerde adapte olmayı öğrenme, örgütün yaratıcı kapasitesini artıran yaratıcı öğrenmeyi de beraberinde getirir.’ Yaratıcı öğrenme, bilgiden daha çok deneyimleri özümsemeyerek, yorumlayarak ve geri beslenme olarak gerçekleşen davranışı değiştirmeyi içerir (Sullivan ve Harper, 1997; Akt., Çınar, 2000). Yeni bir örgüt kültür ve felsefeyi zorunlu kılan öğrenmeyi

öğrenmek, örgütün yönetim felsefesi ve kültürüyle alakalıdır (Şişman, 1997).

Kurumlarda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde iç denetim fonksiyonunun oluşturulması oldukça maliyetli bir iştir. Bu noktada daha etkili bir iç denetim yapmak ama bunu yaparken de maliyeti azaltmak düşüncesi toplam kalite yönetiminin uygulamasını gündeme taşır. Toplam kalite yönetiminin uygulanışı ve iç denetim bölümünün sürekli bir gelişme içinde olmasıyla oluşturulan denetim raporları olumlu görüş ve yapıcı önerileri içeren bir kapsama sahip olacaktır (Selimoğlu, 1998) ki bu da kurumda iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde ve güçlendirilmesinde, yönetimin alacağı kararlarda kullanılacaktır.

Toplam kalite yönetimi, kamu kurumlarında uygulanan faaliyetlerde vatandaşın beklentilerinin ve gereksinimlerinin yeterli ve kaliteli hizmet sunumu ile en yüksek düzeyde sağlayabilecek bir yaklaşım olup; kaliteli hizmet ise iş tanımları ve süreçleri belirlenmiş, gerekli sayıda mesleki uzmanlığa sahip personelin işe alımı ile organizasyon ve personel sorunları çözülmüş, personel görev ve sorumlulukları ile organizasyon yapısına uyum sağlamış, yeterli bir iç kontrol sistemi kurulan yapılanmayla olabileceğinden; kamu kurumlarında toplam kalite yönetimiyle bütünleşen bir iç kontrol sisteminin kurulurken süreç analizi ve görev tanımları yapılarak gerekli uzmanlıkta ve sayıda kadrolar belirlenmelidir (MEB, 2008).

Kamu kurumlarında uygulamalar sırasında süreç analizleri yapılarak iş akış şemaları çıkarılan toplam kalite yönetimi uygulamaları süreç bazlı yönetimi zorunlu kılar. Kamu kurumlarının yeniden yapılanma aşamasında süreç bazlı yapılanmayı temel alması toplam kalite yönetimi uygulamalarını doğurur. Toplam kalite yönetimi ile kurulacak iç kontrol sisteminde ortak alanlar belirlenerek paralelliği ve eşgüdümü sağlayacak düzenlemelerin bulunması tekrarlı bir çalışmanın yapılması önlenmesi ve etkin çalışma ortamının oluşturulmasında önemlidir (MEB, 2008).

İç kontrol sistemi ve toplam kalite yönetimi birbirini karşılıklı olarak etkileyen unsurlardır. Kurumun amaçlarını, hedeflerini gerçekleştirmede makul güvence sağlayan iç kontrol sistemi ve bu amaçları kaliteli ve sıfır hatayla gerçekleştirmeyi sağlayan toplam kalite yönetimi bu süreçte birbirine yenilikler katarak beraber ilerleyen yönetim fonksiyonlarıdır. İç kontrol sistemi ile bütün süreç ve faaliyetlerde gerçekleştirilen kontroller sonucunda elde edilen

bilgiler ışığında hazırlanan raporlarla ve iç denetimin oluşturduğu tavsiyeleri ile toplam kalite yönetimi uygulamalarının etkinliği ve verimliliğini artırmaktadır.

İç kontrol sisteminde iç denetim biriminin yaptığı faaliyet denetimi, gelecek odaklı olup kurum stratejilerinin uygulanmasına, misyonunun benimsenmesi ve vizyonuna ulaşabilmesi için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğine, bunların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirildiğine makul bir güvence sağlar. Faaliyet denetimi, ürün kalitesinden, müşteri memnuniyetine, gelir artırımından, gider kontrolüne, suistimallerin, yolsuzlukların, hile ve hataların önlenmesinden, varlıkların korunmasına, sağlıklı çalışma şartlarının sağlanmasından, kurumsal sosyal sorumluluk konusundaki uygulamalara kadar çok geniş bir alanı kapsar (Özçelik, 2008).

İç kontrol sistemi, tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korumak, güvence altına almak için kurumda mevcut bütün süreçlerinin iyileştirilip geliştirilmesi, insan kaynağının politikaları ve uygulamalarının etkinliğinin artırılması, kurum performansının ve verimliliğinin artırılması, iç iletişimin geliştirilmesi, kalitenin artırılması ve kuruma değer katma konularında faaliyet gösteren kurumsal yönetişimin bir unsurudur. Kurumda operasyonel süreçlerinde ve kurum paydaşlarıyla ilişkilerinde adillik, dürüstlük, eşitlik, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkeleriyle faaliyetlerin verimlilik, ekonomiklik ve etkinliğini, doğru ve güvenilir raporlamayı, mevzuata uygunluğun sağlanmasını ve paydaşların hak ve çıkarlarının korunmasını hedefleyen kurumsal yönetişim, tüm paydaşların hak ve çıkarlarının korunduğu bir güvence yaklaşımı olarak ortaya çıkmaktadır. Toplam kalite yönetimi kurum paydaşlarına kurum faaliyetleri konusunda kalite güvence hizmeti sunmaktadır (Özçelik, 2008). İç kontrol sistemi de yönetim faaliyetlerinden biri olan toplam kalite yönetimi uygulamalarının kalitesini makul bir güvence altına alma ve geliştirme faaliyetidir. Toplam kalite yönetimi çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin tespiti ve geliştirilmesi için gerekli önlemlerin belirlenip uygulanmaya konması iç kontrol sisteminde uygulanan faaliyetler sonucu gerçekleşmektedir.

3.3. Stratejik Planlama ve İç Kontrol

12 Temmuz 2001 tarihinde Dünya Bankasıyla imzalanan 1. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşmasının (PFPSAL-1) kamu yönetimi ve mali sektörde meydana

gelen orta vadeli reform programlarını desteklenmesini amaçlayarak kamu yönetiminde stratejik planlama uygulamalarının önemini vurgulamıştır (Kutluhan, 2003). Bu reformlar çerçevesinde hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kaynaklarının ve varlıklarının ekonomik, verimli ve etkili kullanılmasıyla kamu mali yönetiminde hedeflenen mali bilgilerde şeffaflık, mali disiplin ve hesap verebilirliğin sağlanması için performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlamaya geçiş kararlaştırılmıştır (Karaaslan, 2006). Kamu kaynaklarının etkin kullanımı sağlamaya yönelik Kanunun 9. maddesinde mali yönetim ve denetim sisteminin değiştirilmesi vurgulanırken, 13. 15. ve 16. maddeleri stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve orta vadeli harcama sisteminin de yapılan düzenlemelerle bütçeleme sürecinin değiştirilmesi amaçlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunda stratejik planlamadan şu şekilde bahsedilmiştir; *'Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takviminin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.'* (Madde 9).

Ayrıca 5018 sayılı Kanunda stratejik planlama mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin bir gereği olarak görülmüştür; *'Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması'* (Madde 7b) şeklinde ifade etmektedir.

DPT (2003), Kamu Kurumları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu'nda stratejik planlamayı; kurumun amaçlarını, hedeflerini belirterek bunların gerçekleşmesini sağlayacak yöntem ve tekniklerin saptanmasında gerekli olan geleceğe yönelik uzun vadeli bir bakış açısı olarak tanımlamıştır. Ayrıca, stratejik planlama, kurumda hesap verme sorumluluğunun oluşturulmasında, kurum bütçesi kurumun amaç ve hedeflerini belirtecek şekilde hazırlanmasında ve kaynakların önceliklere göre ayrılmasında rehberlik eder (DPT, 2003). Bu kapsamda

sonuçların ve değişimin planlanması, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin temelini oluşturan ve katılımcı bir yaklaşım olan stratejik planlama, günü kurtarmak için hazırlanıp kullanılan salt bir belge, şablon ve sadece bütçeye dönük değildir.

Stratejik planlama, örgütün uzun vadeli performansını belirleyen, yönetsel karar ve faaliyetlerinin bütününe kapsayan geniş bir kavram ve örgütün tüm birimlerinde ileri bütüncül bir stratejik düşünce, vizyon oluşturma aracı ve stratejik yönetimin köşe taşıdır (Poister ve Streib, 2005). Stratejik yönetim, araştırma, inceleme ve değerlendirme sonucunda yapılan stratejik planların uygulanabilmesi amacıyla kurum içinde yapısal ve motivasyon önlemlerinin alınıp yürürlüğe konulması, uygulamadan önce stratejilerin amaçlara uygunluğunun tekrar kontrol edilip değerlendirilmesini içeren ve kurum üst yönetiminin, yönetim kurulunun ve yöneticilerinin faaliyetlerini ilgilendiren süreçlerin toplamıdır (Eren, 1990). Kamu kurumlarında toplam kalite yönetimi, e-Devlet, hesap verebilirlik, kurumsal yönetişim, performansa dayalı bütçeleme, performans yönetimi, kurum kültürü ve sürekli kalite geliştirme, süreç yönetimi (Şensoy, 2006) ve iç kontrol stratejik yönetim kapsamında dile getirilen kavramlar arasındadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kalkan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun kapsamını oluşturan genel ve katma bütçe uygulamasından vazgeçilerek, genel bütçe kapsamına dahil idareler, özel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından meydana gelen genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden oluşmaktadır (Özkan, 2008).

5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinin bütçelerinin hazırlanmasından şu şekilde bahsedilmektedir; '*Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*' (Madde 9).

Kanun, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren bir belge olan bütçenin referans kaynağını stratejik plan görmektedir. DPT'nin 2003 yılında hazırladığı Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzunun da bütçe; '*Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere*

uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.’ şeklinde tanımlanarak bütçenin stratejik planın hazırlanma sürecini etkilemediği fakat stratejik planın bütçeyi şekillendirdiğine vurgu yapılmıştır.

5018 sayılı Kanununun 3.maddesinden stratejik planların performans ölçütlerini içereceği anlaşılmaktadır. Ayrıca Kanunda, ‘*Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.*’ (Madde 9) kararı yer almaktadır.

Kanunun 3. ve 9. maddelerinden kurum bütçelerinin performans göstergelerine ve stratejik planlarına bağlı kalınarak hazırlanacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca Kanunda, ‘*Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.*’ (Madde 9) belirtilmiştir.

Bütçeler önceden girdi kaynaklı hazırlanırken, performans esaslı bütçeleme ile amaç ve sonuç odaklı hazırlanmaktadır. Performans esaslı bütçeleme; stratejik planda tespit edilen stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynak ayırımını ve kullanımını sağlayan; performans ölçümünde arzulanan hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği değerlendirilerek elde edilen performans bilgilerini raporlayan bir bütçeleme sistemidir (Şensoy, 2006). Performans ölçümünü, kamu kuruluşları için zorunlu hale getiren 5018 sayılı Kanun kamu kaynaklarının kullanılmasının genel esaslarını, yeni kamu yönetimi anlayışına paralel bir şekilde, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama olarak ifade etmektedir (Özkan, 2008). Mali saydamlık performans ölçümünün ön koşulu, hesap verme sorumluluğu ise ulaşmak istediği amaç olarak değerlendirilebilir.

Performans esaslı bütçelemeden beklentiler; hedeflere dayalı yönetim anlayışı, etkili kaynak dağılımı, hazırlanan bütçe ile şeffaflığın, hesap verebilirliğin sağlanması, performans yönetimi ve performansa dayalı ücretlendirme yapılarak etkin ve yeterli bir denetim ve uygulama süreci sağlanması, hizmet kalitesinin artırılması olarak sıralanabilir (Kolçak, t.y.). Bu beklentiler doğrultusunda performans esaslı bütçeleme 5018 sayılı Kanunla üçlü bir yapıdan oluştuğu söylenebilir. Bu yapı;

- Uzun ve orta vadeli stratejik planları doğrultusunda gerçekleştirilen yıllık faaliyetlerin gösterilmesini sağlamak
- Yıllık performans programı hazırlanmasıyla bütçeye dayanak oluşturmak,
- Performans programında gerçekleştirilen faaliyetlerinden elde edilen performans bilgilerinin raporlanmasını sağlamak olarak söylenebilir.

Performans yönetimi, kurum amaçları belirlenip önceliklere göre kaynak dağılımının yapılmasını sağlayarak kurumda uygulanan politikaların bu amaçları gerçekleştirip gerçekleştirilmeyeceğini kontrol eden ve performans bilgisinin kurumsal kültür, sistem ve süreçler üzerinde etkisini ortaya çıkartmak için kullanan bir yönetim sistemidir. Performans yönetimi, insan kaynakları yönetiminde personelin performansının değerlendirilmesini amaçlayan bireysel performans yönetiminden oluşur. Kamu hizmetlerinin istenilen kalitede olması için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda katılımcılık ilkesiyle hazırlanan stratejik planların amacı kurumlarda performans esaslı yönetimi gerçekleştirmek olarak ifade etmiştir (Şensoy, 2006).

Bütçelerde girdilerden daha çok hedeflere odaklanan performans bütçe uygulamalarının amacı verimli ve kaliteli kamu hizmetini ve üretkenliği artırmaktır (Özkan, 2008). Örneğin, eğitim kurumlarında öğretmen sayısını artırmaktansa öğrenci sayısını azaltıp öğretmenlerin performansı artırılarak eğitimde üretkenliğin, verimliliğin ve kalitenin artırılmasına daha çok önem verilir. Bütçenin kurumsal performansla bağlantısını sağlayan performans esaslı bütçeleme, performansın izlenmesi ve değerlendirilmesinde performans göstergelerinin kullanılmasını sağlamaktadır (Özkan, 2008).

5018 sayılı Kanunda Faaliyet Raporları; *‘Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır.’* (Madde 41) şeklinde ifade edilmiştir. Kamu kurumlarında hazırlanan faaliyet raporları hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlamaktadır.

Performans yönetim sisteminde stratejik planlama ile belirlenen misyon, vizyon, stratejik amaçlar ve stratejik hedefler idarenin neye ulaşacağını gösterirken, performans programı bu

hedeflere nasıl ulaşacağını gösterir. Bütçe hedeflere ulaşmanın maliyetini, uygulama sonrası hazırlanan faaliyet raporları ile hedeflere ulaşma derecesi ve hedeften sapma nedenleri gösterilerek hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık sağlanmış olur. Performans yönetiminde bu süreç gerçekleşirken iç kontrol sistemi aracılığıyla yapılan kontroller ve bu kontrol sonucundaki raporlama ile saydamlık ve hesap verebilirliğe makul güvence sağlanır.

Stratejik planlama çevresel şartlarda oluşabilecek değişiklikleri, örgütün fırsat ve tehditlerini öngördüğü için, bu koşullarda örgütün vereceği tepkileri ve alınacak önlemleri önceden belirlemiştir. Stratejik planlamanın göz önünde bulundurduğu gelecekte ortaya çıkması muhtemel fırsatları ve tehditleri risk kavramı olarak tanımlamaktadır. Risk yönetimi, kurumun karşılaştığı tehditleri minimuma indirilerek fırsatlardan maksimum faydanın sağlandığı, risklere karşı yapılanların ve yapılacakların mantığını, yöntem ve tekniklerini içeren bir yaklaşımdır.

Risk yönetimi, 5018 sayılı kanunla ile kamu kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin temelini oluştururken, iç denetim uygulamalarının konularından birini teşkil etmektedir. Sıradan konuları içeren iç kontrol sisteminin etkili ve verimli olabilmesi için uzun vadeli, üst düzey, kurum içi ve dışında uygulanan stratejiler ve politikaları içeren risk yönetimi ile bütünleşmesi gerekir.

Kurum yönetimi, yürütülen faaliyetlerin maruz kaldığı riskleri ve belirsizlikleri, risk yönetimi ile riskin düşük olması durumunda kabul ederek, riskin transferinin ekonomik olması nedeniyle transfer ederek, riskin etki ve olasılığının azaltılarak kontrol etme, riskin çok yüksek olması nedeniyle riskten kaçınmayla yönetebilir. Karşılaşılan risklerin kabul edilemeyen yıkıcı etkilerini azaltarak kontrol altına alınmasında en etkili çözüm iç kontrol sisteminin kurulmasıdır. Yönetim, kurumun karşılaştığı risklerin tanımlanmasında ve kontrolünde gerekli olan stratejilerin planlanmasından, geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumluyken, iç denetim yönetimin yaptığı bu uygulamaları detaylı bir risk analizine tabi tutar.

3. 4. Hesap Verebilirlik ve İç Kontrol

Kamu yönetiminde, kamu yönetimi reformunu sağlamak, şeffaflık ve buna bağlı olarak yolsuzlukla mücadelede de Türkiye’de ve dünyada ‘etik’ kavramı gündeme gelmiştir. 25.05.2004

tarihinde kabul edilen 5176 sayılı kanunla 2Kamu Görevlileri Etik Kurulu (Kurul)' kurulmuştur. Kanunun amacı '*...kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kuruluş, görev ve çalışma usul ve esaslarının belirlenmesidir.*' (Madde1).

5176 sayılı Kanun'un kurula verdiği yetkiyle hazırlanan 'Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' ile kamu görevlilerin uymak zorunda oldukları etik davranış ilkeleri tespit edilerek uygulamanın gözetilmesi sağlanmıştır. Bu yönetmelik ile etkili bir kamu yönetiminde saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik gibi etik ilkelerine kamu görevlilerinin uymaları sağlanarak, halkın kamu kurumlarına güveninin artırılması hedeflenmiştir.

Kurumda aksaklıkların belirlenmesini, meydana gelme sebeplerinin ve sonuçlarının açıklanmasını, iş sorumluluğunu kapsayan hesap verebilirlik, kurumda yürütülen eylem, iş, faaliyet, süreç, sistem, kullanılan kaynak ve varlıklar hakkında otoriteye açıklama yapma sorumluluğudur (Sancak ve Güleç, t.y.). Katılımcı bir yönetimin benimsendiği ve yöneticilerin faaliyetlerinin hesabını verme sorumluluğu getiren modern yönetim anlayışına göre hesap verebilirlik, yetkilendirilen ve kaynak tahsis edilen kişilerin kaynakları ve yetkilerini nasıl kullandıklarını gösteren raporlama sorumluluğudur (Kesim, t.y.). Sayıştaylar Uluslararası Örgütü INTOSAI Denetim Standartlarına göre de hesap verme sorumluluğu, kamu kurumlarında kamu kaynaklarının emanet edildiği kişiler, sorumlu olduğu idari, mali ve diğer görevleri hakkında açıklama yapmak ve bu görev ve yetkileri verenleri bilgilendirmek zorundadır (INTOSAI, 2001b). Dolayısıyla, hesap verebilirlik sisteminin dikkate alması gereken önemli yasal, politik, kültürel ve diğer bağlamsal koşulları ortaya koymak gerekir.

Üzerinde anlaşılan beklentiler gereği görev alma ve alınan görevin gereğinin yerine getirilip getirilmediğini bildirme zorunluluğuna dayanan hesap verme sorumluluğunun siyasal hesap verme sorumluluğu, yönetsel hesap verme sorumluluğu, yasal hesap verme sorumluluğu ve kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğu gibi türleri vardır (Baş, 2005). Siyasal hesap verebilirlik ilişkisi, başbakanın, bakanların ve kamu yönetiminin üst düzey yöneticilerinin bulunduğu dikey boyuttan ve hükümeti ve vatandaşları bağlayan bir ilişki olan yatay boyuttan

oluşur (Cendon, 2009). Sayıştay, siyasal hesap verme sorumluluğunu güçlendiren bir mekanizmadır (Kesim, t.y.). Yönetmelik hesap verebilirlik ise, alt ve üst yönetmelik görevler arasındaki ilişkiden oluşan dikey boyuttan ve kamu yönetiminin bireysel yöneticiler, vatandaşlar, dışsal inceleme ve denetim birimleri arasındaki ilişkiden oluşan yatay boyuttan meydana gelir (Cendon, 2009). Yasal hesap verebilirlik kamu kurumlarının faaliyetlerinde hukuksal kurallara uygunluk ve bağlılık, dış bir makamın gerektirdiği performansa ulaşım konusunda hesap vermektedirler (Sancak ve Güleç, t.y.). Ayrıca yasal hesap verebilirlikte yetkilerin adil, dürüst ve akılcı bir şekilde kullanıldığı ve yapılan faaliyetlerin yasal olup olmadığının tespiti yapılır (Balcı, 2008).

Devlet vatandaş arasında hesap verme ilişkisinin sağlanabilmesi için kurumlar sahip oldukları yönetim anlayışlarına hesap verebilirlik ilkelerini yerleştirmeleri gerekir (Sancak ve Güleç, t.y.). Bu ilkeler; kamuya hesap verme, sorumlu olma, yetki, görev ve sorumlulukların belirlenmesinde tutarlı olma, yönetici seviyesinde olanların belirlenmesi, yeterli bilgiye sahip olma, cevap verme, yapılmak istenenlerin (niyetin) açıklanması, performansın açıklanması, sorumlu olanların hesap vermesi, geçerlilik, çekimser kalmanın maliyetidir.

Hesap verebilirlik mekanizmalarının oluşturulmasında ülkenin eğitim politikaları ve kültürü temel alınabilir. Eğitim çıktılarından beklentiler, politikalara ve kültüre göre farklılaşabileceği için oluşturulacak hesap verebilirlik sistemi ülkenin eğitim profilini, eğitim gerçeğini, eğitim felsefesini gerçekleştirirken toplumun değerlerini ve kültürünü de görünür hale getirecektir (Kantos, 2010). Eğitimde hesap vermenin var olan üç ayağı; oluşturulan standartlar, yapılan değerlendirmeler ve açıklanan sonuçlardır. Yukarıda sayılan hesap verilebilirlik ilkelerine ek olarak uygunluk, çeşitlilik, kesinlik, özgünlük, geribildirim, evrensellik ve doğruluk ilkeleri eğitimde hesap verebilirlik ilkeleridir.

Hesap verebilirlik sistemi, eğitim kurumda bireysel gelişim sistemlerini şekillendiren eğitimsel üstünlük için teşvik edicilerle ve ödüllerle uygun olmak zorundadır. Sadece öğrenciler arasındaki açık farklılığı değil aynı zamanda eğitim kurumları, eğitim programları, kültürler ve öğrenme stilleri arasındaki farklılığı içeren çeşitliliğe saygı esastır (Kantos, 2010). Kesinlik ölçümlerin uygun şekilde kullanılmasını gerektirir. Özgünlük, eğitimle sorumlu olan kişilerin, öğrenci başarısına yardım etmede ne yapmaları gerektiğine dair açık bir fikir sahibi olmalıdırlar.

Geribildirimle hesap verebilirlik, teşvik ediciler ve eğitim kurumunun ilerleme kararlarının sonuçlarını bildirmede kullanılır. Evrensellik, hesap verme sorumluluğunun insanlar tarafından kabul görüldüğü anlamına gelir ve yönetim, personel, öğrenciler, aileler ve yetişkinler için hesap verebilirlik göstergelerinin bulunduğu bir eğitim kurumu bulmak zordur. Doğruluk, eşitsizlik, adaletsizlik, haksızlık, yolsuzluk ve cahilliğe karşı bir engeldir.

Hesap verme kapsamında çıkarılan kanunlardan biri de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'dur. Kanunun gerekçesinde, mali yönetimde şeffaflığın sağlanıp hesap verme sistemlerinin ve yetki ve sorumluluk dengesinin oluşturulması, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, gelişmeler ve değişimler doğrultusunda yeni kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması vurgulanmıştır.

Kanunun hesap verme sorumluluğu, *'her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.'* (Madde 8) şeklinde ifade edilmiştir.

5018 sayılı kanunun 41. maddesinde yer alan Faaliyet Raporları ile hesap verme sorumluluğu yerine getirilmiş olur. Tanımlanmış görev ve yetki sorumluluğunun oluşturduğu hesap verme mekanizmasının, etkin ve etkili olabilmesi için görev tanımlarının belirlenmesi ve imkanlarla verilen sorumlulukların arasında bir ilişkinin olması gerekir (Baş, 2005). Bu ise etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla sağlanabilir. Etkin bir iç kontrol sistemi yetki devri ve görevler ayrılığı ilkesi ile sorumluluğun nasıl uygulanacağını belirleyerek kaynakların etkili, ekonomik bir şekilde kullanımını sağlar. Ayrıca, yetkilendirme ve görevler ayrılığı ile hiyerarşik bir hesap verme sorumluluğu oluşturulmuş olur. Kanunda, kamu kurumları arzu edilen seviyede ve kalitede hizmet sunabilmeleri için yıllık amaç ve hedeflerini performans göstergelerine ve bütçelerini stratejik planlarına dayandırmaları gerektiğini belirtmesi, performansa dayılı hesap verebilirliğe ve buna güvence sağlayan iç kontrol sistemine işlevsellik kazandıran önemli bir gelişme olmuştur.

Kanunda hesap verebilirliğin, stratejik planlamanın ve iç kontrol sisteminin yanı sıra şeffaflığa/saydamlığa da ağırlık verilmiştir (Sancak ve Güleç, t.y.). Kanun gereği bakanlar, bağlı

oldukları kurum idarelerinin amaçları ve hedefleri, bunları gerçekleştirmek için uyguladıkları stratejileri, sorumlulukları, kurumun varlık ve kaynakları, yıllık performans planları ve stratejik planları hakkında kamuoyunu ve vatandaşları bilgilendirmek zorundadırlar. Bu düzenleme, hesap verebilirlikle yapılan, uygulanan faaliyetin sonuçları hakkın da bilgilendirme yerine mevcut durum ve hedeflerle ilgili bilgilendirmenin yapılmasını içerdiği için şeffaflıkla ilgilidir (Sancak ve Güleç, t.y.).

24.10.2003 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu hesap verebilirlik kapsamında çıkarılan kanunlardan birisidir. Kanunun amacı; *'demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek.'* (Madde 1) olarak belirtilmiştir.

Kanunun gerekçesi, bilgi edinme hakkı ile şeffaflık sağlanarak vatandaşların devlete karşı duyduğu kamu güveninin artırmak olarak belirtilmiştir. Kanunda bilgi edinme hakkını *'...kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar.'* (Madde 4) şeklinde belirtirken bilgi verme yükümlülüğünden ise; *'Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.'* (Madde 5) şeklinde bahsetmektedir. Bilgi edinme hakkı ve bilgi verme yükümlülüğü, kamu kurumlarının gerçekleştirdiği faaliyet ve hizmetlerin yasal olarak kamuoyunun ve vatandaşın bilgilendirilmesini, bu faaliyetlerin izlenebilmesini, belgelere ve raporlara erişimi kolaylaştırması hesap verebilirlik ve şeffaflık açısından önem arz etmektedir (Sancak ve Güleç, t.y.).

Hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve iç kontrol sistemi karşılıklı etkileşim içindedirler. Şeffaflığın sağlanabilmesi etkili bir hesap verme sürecine; hesap verme sürecinin iyi işleyebilmesi için şeffaflığa ihtiyacı varken şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğuna güvence veren kontrolleri de iç kontrol sistemi sağlar. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, şeffaflığa ve hesap verme sistemine olan itimadı da pekiştirir. Dolayısıyla beklentilerin ve ihtiyaçların karşılanması, bilgilerin zamanında güvenilir, doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak için iç kontrol sisteminin etkinliği ve etkililiği sürekli ölçülerek gerekli düzenlemeleri yapıp sürekli geliştirilmelidir (Erdoğan, 2009).

3. 5. Örgüt Kültürü ve İç Kontrol

Varlık olarak örgüt, insanların bir araya gelerek oluşturdukları yapılar, sosyal gerçeklerdir. Örgütü oluşturan insanlar, yaşadıkları toplumun ve toplumsal kültürün ve bunun içinde var olan grupların ve kültürlerin üyeleridir (Şişman, 2007). Örgüt kültürü birimleri bir arada tutan ve onlara ayırt edici bir kimlik kazandıran paylaşılan yönelimler sistemidir (Hoy ve Miskel, 2010). Bu nedenle, her örgütün, örgütsel bütünleşmeyi sağlayabilmek için örgüte katılan üyelerini ortak bir kültür içinde yeniden sosyalleştirmesi gerekir (Şişman, 2007). Örgüt kültürü, bir örgütün duygularını, anlamını, atmosferini, karakterini yada imajını anlama çabasıdır. Örgüt kültürü, informal örgüt kapsamında gündeme gelen çok sayıda kavramı, normları, değerleri, ideolojileri ve gelişen sistemleri kapsamaktadır. Kültür öğelerini değerler, normlar ve gizli sayılıtlar olarak sınıflandırmıştır (Hoy ve Miskel, 2010). Bu öğeler aşağıda açıklanmıştır.

Değerler: Örgüt kültürünün çekirdeğini oluşturan değerler iş görenlerin davranışlarını nitelendirmeye, değerlendirmeye ve yargılamaya yarayan ölçütlerin kaynağıdır (Çelik, 2000). Değerler, örgütün gerçekleştirdiğini değil istediği, arzuladığı ideal hedefleri temsil eder. Açıklık, güven, iş birliği ve yakın dostluğu, değerlere örnek olarak gösterebiliriz (Çelik, 2000).

Normlar: Örgütün kültürel değerlerine bağlı kalarak geliştirip kabullendiği davranış kuralları ve ölçütleri olan normlar kültürel değerlerden kaynaklanmadıkça meşru olamaz.

Gizli Sayılıtlar: Doğruluğu tartışılmadan olduğu gibi kabul edilen değerler, iş görenlerin insanlara, nesnelere ve olaylara ilişkin geliştirdikleri yazgılardır (Özdemir, 2006).

Kurum kültürü, kurumun bütün personeli tarafından paylaşılıp bilinçsizce işletilen, kurumun kendisine ve çevresine bakış açısını belirten temel varsayımlar ve inançlardır (Root, 1998). Kurumun, personeline, iç ve dış paydaşlarına karşı tutumu, tavrı ve davranışı, yasa ve düzenlemelere uyma seviyesi, riskleri yönetebilme yeteneği, ürettiği ürünün ve sunduğu hizmetin kalitesi, kurumsal imajı gibi göstergeler kurum kültürünü ortaya çıkaran unsurlardır (Erdoğan, 2009).

Okul kültürü, okulun tarihi gelişim sürecinde meydana gelen değer ve inanç biçimleriyle geleneklerden oluşur (Deal ve Peterson, 1999; Akt., Özdemir, 2006). Ayrıca, okul kültürü okul

personelinin ve öğrencilerin paylaşılan ve faaliyetlerini yönlendiren inançlardır (Heckman, 1993; Akt., Özdemir, 2006). Okulun karakterini ve özelliğini tanımlamada okul kültürü kavramı kullanılır (Gaziel, 1997; Akt., Özdemir, 2006). Okulun yaşı, tesisleri, tarihî gelişim süreci, amacı ve hedefleri, okulun bulunduğu sosyo-ekonomik ve coğrafi çevre, öğrencilerin sosyo-ekonomik düzeyleri, kırsal ve kentsel alanlar, okulda kullanılan teknoloji, okul ve sınıf büyüklüğü, yönetici, öğretmen ve öğrencilerin beklentileri, velilerin beklentileri, eğitim kurumlarının özel olup olmaması ve eğitim sisteminin yapısı okul kültürünü belirleyen faktörlerdir (Özdemir, 2006).

Örgüt kültürü, örgütün içinde yer aldığı toplumun kültüründen bütünüyle ayrı bir kültür değildir. Yer aldığı toplumun kültürünün bir alt kültürü olan örgüt kültürü, örgütte bulunan alt kültürlerle göre baskın bir kültürdür. Ancak bu kültür, örgüt içinde oluşabilecek çeşitli alt kültürlerin (meslek grubu, iş grubu, birim vb.) üst üste bir toplamı da olmamakla birlikte bunların bütününe kuşatan ve bu alt kültürleri ortak paydalarda bütünleştiren bir kültür olarak görülebilir (Şişman, 2007).

Bir kurumda, alt kültürlerden birisi baskın kültür konumuna gelirse yada örgüt yöneticileri bu alt kültürlerden birinden yana bir tavır koyarsa, bu durum, örgüt içinde bazı çatışmaların da temel kaynağını oluşturur (Şişman, 2007). Bu ise kurumun karşılaşılabileceği riskleri doğurur. Bu nedenle kurum kültürü, iç kontrol sistemini etkileyen faktörlerden biridir. Kurumda pozitif bir kontrol ortamının sağlanabilmesi paylaşılan ortak bir kültürün varlığına bağlı olması kurumda yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin varlığını güvence altına almaktadır (Erdoğan, 2009). Kurum kültürü zaman içinde etkinleşip iç kontrol sistemini de beraberinde getirdiği için kültürü oturmuş olan kurumların iç kontrol sisteminin yeterli ve etkili olacağı söylenebilir. Dolayısıyla, bu kurumların uzun süre başarılı olma ve hayatta kalma ihtimalleri artmaktadır (Erdoğan, 2009).

4. Dünyadaki İç Kontrol Modelleri

Bu bölümde dünyada özel ve kamu sektöründe uygulanan iç kontrol sistemleri ve yapılan yasal düzenlemeler ile dünyada genel kabul görmüş iç kontrol modelleri incelenecektir. Ancak iç kontrol sistemi bileşenleri başlığı altında iç kontrol sisteminin bileşenleri ve standartları ayrıntılı olarak incelenmiş olup bu bölümde tekrar olmaması için detaylı incelenmeyecektir.

Özel sektör tarafından en çok kullanılan ve iç kontrole genel bir çerçeve oluşturan COSO Modeli, CoCo Modeli, Turnbull Raporu, Muhasebe Standartları Bildirisi (Statement of Auditing Standards - SAS 55 ve SAS 78), Sarbones-Oxley Kanununun da yer alan iç kontrol hükümleri, AAC kriterleri ve The King Report incelenecektir.

Kamu sektöründe uygulanan iç kontrol sistemlerinin genel kabul görmüş COSO Modelini temel aldığı görülmektedir (Erdoğan, 2005). Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından kamu kemsinde iç kontrol sistemlerinin uygulamalarına rehberlik etmesi amacıyla hazırlanan INTOSAI Raporu ve ABD’de iç kontrol standartlarını tespit eden GAO Raporu, AB tarafından hazırlanan AB iç kontrol standartları ve AB’ne aday ve üye ülkelerin iç kontrol yükümlülükleri ve dünyadaki kamu kurumları açısından iç kontrol incelenecektir.

4. 1. Özel Sektör İçin Geliştirilen İç Kontrol Modelleri

4. 1. 1. COSO Modeli

1970’li yıllarda ABD’inde artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) kurulmuş ve bu komisyon iç kontrolün finansal raporlama üzerindeki etkisini görerek konunun yeniden düzenlenmesinin gerekliliğini fark etmiştir (Güven, 2008). ABD de finans sektörünün en büyük beş kuruluşu olan AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association), AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants), FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute), IIA, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors), Ulusal Muhasebeciler Birliği’nin (The National Association of Accountants) sponsorluğu ile The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) kurulmuştur (COSO, 1994a).

COSO, 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu (Internal Control Integrated Framework) ile iç kontrol kavramının uluslararası düzeyde kabul gören tanımını ve temel kriterlerini ortaya koymuştur. Bu tarihten sonra COSO İç Kontrol Raporu, iç kontrol hakkında çalışma yapan bütün uluslararası düzenlemelerde temel bir çerçeve ve hareket noktası olarak kabul edilmiştir (Göze, 2008). Bu bağlamda, uluslararası standartları belirleyen bütün düzenleyici otoritelerin iç kontrol düzenlemelerinde ve bütün ülkelerin iç kontrole ilgili

düzenlenen yasal mevzuatlarında COSO tanımı ve kriterleri temel alınmaktadır (Madendere, 2005). İç kontrole ilişkin COSO tanımı ve varsayımları, iç kontrol sistemi, COSO Modelinin ortaya koyduğu iç kontrolün beş bileşeni ve bu beş bileşeni oluşturan on sekiz standart ise iç kontrol sistemi başlığı altında incelendiği için burada tekrar yer verilmeyecektir.

4. 1. 2. CoCo Modeli

COSO Modelinin meydana gelmesi sonucu Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komitesi'ni (CoCo) kurmuş ve bu komite kurum yönetiminin ve hissedarlarının, kreditorlerin ve denetçilerin kontrol rehberi olarak kullanacağı 'Kontrol Rehberi' adlı çalışmayı 1995 yılında yayımlamıştır (Erdoğan, 2009). CoCo, COSO Modeli'nden daha geniş kapsamlı olup iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmış ve risk yönetimi, stratejik yönetim, amaç ve hedeflerin tespiti gibi yönetim faaliyetlerini bu terimin parçası olarak kabul etmiştir. CoCo, kontrolü, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için personeli destekleyip bir arada tutan kurum kültürü, organizasyon yapısı, sistemler, süreçler, kurum varlıkları, görevler ve sorumluluklar gibi kurum unsurlarından biri olarak tanımlamıştır (Root, 1998). Bu sebeple, CoCo yapısal bir kontrol sisteminden daha çok davranışsal değerler üzerine odaklanmıştır (Acındı, 2007).

CoCo, iç kontrol amaçlarının değerlendirilmesinde kullanılabilecek 20 tane spesifik kriter belirlemiş ve bunları 5 kriterden oluşan amaç, 4 kriterden oluşan bağlılık, 5 kriterden oluşan yeterlilik, 6 kriterden oluşan izleme ve öğrenme olarak dört ana başlık altında toplamıştır. CoCo, kontrol sürecinin sürekliliğini sağlamak amacıyla bu grupları birbirini takip eden dairesel bir süreç olarak değerlendirir (Erdoğan, 2009). CoCo, belirlediği 20 kriteri iç kontrolün herhangi bir bileşeninin değerlendirilmesinde her çeşit spesifik amaca uygulanabileceğini savunmaktadır. CoCo, kurumun amaçlarına ulaşmasında kontrolün vereceği makul güvence kontrolün etkinliğiyle doğru orantılı olduğunu belirtmektedir (Root, 1998).

4. 1. 3. SAS 55

SAS 55 bir işletmenin iç kontrol sistemini, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve prosedürlerden oluşur şeklinde tanımlamıştır

(Uzay, 2003). Bu standart uygulamacıların yorum ve tecrübelerini dikkate alarak oluşturulmuştur. ‘Finansal Tabloların Denetimde İç Kontrolün Önemi’ olarak adlandırılan standart, finansal tablolarla kontrol riskini ifade eder (Demir, 1999). Bu standardın asgari gereksinmesi (Flagg, Miller ve Smith, 1993);

- İç kontrol sistemini anlama ve doküman oluşturma
- Kontrol riskinin değerlendirilmesi
- Kontrol riskini belgeleme (kontrol riski dökümü oluşturma)
- Kontrol riskini azaltan unsurlardır.

SAS 55 mevcut kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yöntemleri olarak belirlenen iç kontrol bileşenlerini anlamayı ön görmektedir. Bu standartla bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanımaya ve değerlendirmeye ilişkin sorumluluklarını arttırmaktadır (Güven, 2008).

4. 1. 4. SAS 78

AICPA’nın Denetim Standartları Kurulu(ASB) ‘Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrolün Önemi’ başlıklı SAS 78’ yayınlamıştır (Demir, 1999). SAS 55’te bazı değişiklikler yapan SAS 78, 1 Ocak 1997 tarihinden başlayacak dönemler için finansal tablo denetiminde etkili olmayı hedeflemiştir (Güven, 2008). SAS 78, COSO Raporu ile uyumlaştırılarak iç kontrolü tanımlamış; özelliklerini yeniden düzenlemiş ve bazı kavramlarda değişiklikler yapmıştır (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA, 2005). İç kontrolü dinamik bir süreç olarak tanımlayan AICPA, 78 no’lu standardında, IFAC 2006 yılında yayınlanan son Uluslararası Denetim Standartlarında, COSO Raporu ile paralel olarak iç kontrolün birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluştuğunu belirtmektedir (Güven, 2008) .Bu bileşenler (AICPA, 2005);

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme süreci
- Kontrol eylemleri
- Bilgi ve iletişim
- Gözlemlemedir.

4. 1. 5. Turnbull Raporu

İngiltere’de, 1980’li yılların sonunda ortaya çıkan Polly Peck ve Maxwell gibi kurumsal skandallar, muhasebe bilgilerinin raporlamasında yaşanan yolsuzluklar kurumsal yönetime ilişkin gelişmelerin gerekliliğini ortaya koymuştur. 1991 yılında Londra Borsası, Mali Raporlama Konseyi ve muhasebe uzmanlarının bir araya gelerek oluşturduğu ‘Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi’, 1992 yılında yayımladığı Cadbury Raporunda, kurumda yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin görev ve yetkilerinin ayrılması, muhasebe bilgilerinin raporlanmasında şeffaflığa, etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemine olan gereksinimin giderilmesi için tavsiyeler yer almaktadır (Erdoğan, 2009). Bu tavsiyelere, Londra Borsasının halka açık şirketler için yaptığı düzenlerde de yer verilmiştir. Cadbury Raporu temel alınarak hazırlanan Cadbury Kanunu ile kurumlarda var olan iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin tespit edilip raporlanmasını sağlayacak iç kontrol çalışma grubu oluşturulmuş ve bu grup 1994 yılında Rutteman Raporuyla mali raporlama ve iç kontrol sistemine yönelik çalışmalarını yayımlamıştır (Erdoğan, 2009).

Yapılan çalışmaların ve uygulamaların sonucunda hedeflere ve amaçlara ulaşma derecesini tespit etmek için 1996 yılında Hampel Komitesi kurulmuştur. Komite yayımladığı Hampel Raporunu temel alınarak hesap verebilirlik ve denetim, kurum paydaşlarının sorumlulukları, yönetim kurulunun oluşturulması, faaliyetlerini düzenlemek amacıyla 1998 yılında ‘Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa (Combined Code of Corporate Governance)’ yayımlamıştır (Erdoğan, 2009). Birleşik Yasa, kurumlardan iç kontrol sistemiyle ilgili mevzuatı, ilkeleri, politikaları kanunları nasıl uyguladıklarını raporlamalarını istemesiyle, şirketler yol gösterecek bir rehber ihtiyacı duymuşlardır. ICAEW, 1998 yılında Turnbull Komitesinin kurmuş ve bu komite Turnbull Rehberi olarak adlandırdığı ‘İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa Rehberi (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code)’ ni yayımlamıştır (Erdoğan, 2009).

Turnbull Raporu firmaların önemli riskleri tanımlaması ve yönetmesi amacı ile iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelerini ister (Acındı, 2007). Sağlam bir iç kontrol sistemi kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için risk temelli bir yaklaşımı esas alan rehber, yöneticilerin yasal gereklilikleri yerine getirirken kurum etkenlerini göz önüne alarak bu

rehberden faydalanmalarını amaçlamıştır.

4. 1. 6. Sarbones - Oxley Kanunu

Enron, Xerox, Worldcom, AOL, Tyco International gibi firmalarda yaşanan denetim skandalları, yatırımcıların Amerika Birleşik Devletleri piyasasına, şirketlerine ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır (Güven, 2008). ABD Kongresi, 2002 yılında kamuoyu endişelerini azaltmak ve kamunun, vatandaşların kurumsal raporlara güvenlerini sağlamak amacıyla ‘Yatırımcıları Korumak İçin Kurumsal Açıklamaları Sermaye Piyasası Kanununa ve Diğer Kararlara Uygun Hale Getirerek Doğruluklarını ve Güvenilirliklerini İyileştirme Kanunu’ adıyla Sarbanes-Oxley (SOX) Kanununu yürürlüğe koymuştur (Erdoğan, 2009). Sarbanes Oxley Kanunu, Amerika Birleşik Devletleri’nde Sermaye Piyasası Kurulunun dengi olan Securities and Exchange Commission (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konulmuştur (Güven, 2008). Kanunun amaçları (Deloitte ve Touch, 2003);

- Yatırımcıların zamanında, güvenilir, doğru, detaylı ve anlaşılabilir muhasebe bilgilere erişiminin sağlanması,
- Daha iyi kurumsal yönetim, başka bir deyişle kurumda hesap verebilirliğin ve şeffaflığın artırılması,
- Denetimin daha dikkatli yapılarak denetçinin güçlendirilmesi ve denetleme kurumlarını denetlemek amacıyla Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulunu (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) kurarak daha sıkı yaptırımların uygulanmasını sağlamaktır.

Şirketin kurumsal süreci, muhasebe ve denetim sisteminde reform yapan Sarbanes Oxley Yasasının hükümleri kurumun yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız ve iç denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistleri etkilemiştir (Güven, 2008).

Sarbanes-Oxley Kanununun 103,301,302,404 maddelerinde şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları arttırılmış, bu doğrultuda şirket yönetimlerince iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Kanunun 301. maddesinde, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesi kurması hüküm altına alınmıştır (SOX,

Bölüm, 301). Kanununun 404. maddesi ‘Yönetimin İç Kontrol Değerlendirmesi’ başlığı altında mali raporlamaya ilgili iç kontrol düzenlemeleri hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin kuralları belirleyen (a) fıkrasına (SOX, Bölüm 404(a-1), (a-2)) göre, SEC’e kayıtlı olan şirketlerin yıllık raporlarında,

- Şirket yönetimi, mali raporlamaya uygun iç kontrol sistemini kurarak prosedürlerini oluşturma ve uygulama sorumluluğunu bildirdiği ve
- Yöneticiler tarafından yapılan mali raporlamaya uygun iç kontrol sisteminin, prosedürlerinin, içeriğinin, yeterliliğinin ve etkililiğinin değerlendirme sonucunu kapsayan iç kontrol raporu yayımlamak zorundadır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili düzenlemelerin yer aldığı maddenin (b) fıkrası (SOX, Bölüm 404(b)) göre, kurum yönetiminin iç kontrol değerlendirmesini mali tabloları denetleyen kurum onaylamalı ve onaylama süreci sonunda elde edilen belgeler, PCAOB belirlediği standartlara uygun olmalıdır.

SEC’e kayıtlı bütün kurumları kapsayan SOX, mali güvence veren iç kontrol uygulamalarının değerlendirildiği yönetim raporlamalarının kurum politikalarıyla uyumlu olmasını istemiştir (Erdoğan, 2009).SOX, iç kontrolü mali raporlamaya uygun kontroller olarak dar kapsamda incelemiştir. Bunun sonucunda kurumda var olan iç kontrolde ‘uygunluk ve raporlama’ üzerinde yoğunlaşmasına ve kurum performansında iç kontrolün öneminin göz ardı edilmesine neden olmuştur.

4. 1. 7. AAC

Avustralya İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulmuş kriterlerdir. Bu kriterler iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve yönetilmesi için yöneticilerin ve çalışanların yetkinlikleri üzerinde durur (Acındı, 2007).

4. 1. 8. Kraliyet Raporu (The King Report)

Güney Afrika’da Kurumsal Yönetim Kraliyet Komitesi kurumsal yönetim konusunda yüksek standartlar oluşturmak amacıyla Kraliyet Raporunu (The King Report) yayınlamıştır.

Kraliyet Raporu, kurumsal yönetimin finansal ve düzenleyici yanlarının ötesinde etik ve çevresel konulara da önem vermiştir (Acındı, 2007).

4. 2. Kamu Sektöründe İç Kontrol Uygulamaları

4. 2. 1. INTOSAI

2001 yılında düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının yayımladığı ‘İç Kontrol Standartları Rehberi’, COSO’nun 1992 yılında yayımladığı ‘İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu’na uygun bir şekilde güncellenmesine karar verilmiştir. INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi, kamuda hesap verme sorumluluğunun, şeffaflığın yerleştirilmesi, sosyal ve politik amaçlara odaklanması, performans ölçümünün yapılabilmesi, bütçe döngüsünün önemi ve kamu kaynaklarının ve varlıklarının kullanılması gibi özellikler dikkate alarak hazırladığı ‘Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi’ 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (INTOSAI, 2004). Kamu kesimi için hazırlanan bu kılavuz COSO modelindeki beş bileşen altında bir değerlendirmeye ve standardizasyona gidilmiştir (Göze, 2008).

1992 yılında INTOSAI tarafından hazırlanan ‘İç Kontrol Standartları Rehberi’ ve COSO Modeli ile 2004 yılında kabul edilen rehberle karşılaştırılması sonucunda yeni rehber de iş ve işlemlerin etik yönüne vurgu yapıldığı görülmektedir (Erdoğan, 2009). Dolayısıyla kamu güvenini kazanmada iyi yönetişimin temel taşı olan kamu ahlakı, etik değerler ve dürüstlük ön koşuldur. Ayrıca, kaynakların korunması rehberde iç kontrolün amaçlarından biri olarak ele alınmıştır (INTOSAI, 2004).

Teknolojideki gelişmeler kamu kurum ve kuruluşlarında bilgi sistemlerinin yaygın kullanılmasına yol açmış, bu ise bilgi teknolojileri kontrollerinin önemini artırmıştır. Yeni rehberde, iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kontrolleri, iç kontrol bileşenlerinin hepsini ilgilendiren kontrol faaliyetlerinden biri olduğu kabul edilmektedir (INTOSAI, 2004).

Komitenin kamu kurumları için etkin ve yeterli iç kontrol sistemini kurma ve uygulama amacıyla hazırladığı bu rehberi kamu yöneticilerinin kurumlarında iç kontrol sistemini kurma ve

uygulama sürecinde kullanmaları hedeflenmiştir (Erdoğan, 2009). Rehberde belirtilen yaklaşımın nasıl uygulanacağı kurum yönetimine bırakılırken, kurumda uygulanan faaliyetlere, prosedürlere ve politika belirleme yetkisine kısıtlama getirmemiştir (INTOSAI, 2004).

INTOSAI (2004), iç kontrolü,

- Kurumda faaliyetlerinin etkin, verimli, ekonomik, sistemli ve etik kurallara uygun, bir şekilde yerine getirmek,
- Hesap verme sorumluluğunu uygulamak,
- Mevzuata uygun hareket etmek,
- Kamu kaynaklarının hatalı, yanlış kullanılmasını, kaybolmasını, zarar görmesini engellemek

amaçlarının gerçekleştirilmesinde engel oluşturabilecek riskleri tespit etmek, kurum misyonuna ulaşmada makul güvence sağlamak için planlanan kurum personelinden, iç ve dış paydaşlarından ve yönetiminden etkilenen bütünleşik bir süreç olarak tanımlamaktadır.

4. 2. 2. GOA Raporu

1950 yılında ABD Kongresi, yürürlüğe giren ‘Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanunu’ ile yöneticilerin iç kontrol sistemini kurmaktan ve işletmekten sorumlu tutulmasıyla iç kontrolün önemini anlamıştır (Erdoğan, 2009). Kongre 1982 yılında yürürlüğe koyduğu ‘Federal Yöneticilerin Mali Dürüstlüğü Kanunu (FMFIA-Federal Managers’ Financial Integrity Act)’ ile yöneticiler, kamu kurumlarında var olan iç kontrol sistemini değerlendirmesini, aksaklıkların giderilmesini ve iç kontrol çalışmalarının yıllık olarak raporlanması sorumluluğu verilmiştir (Erdoğan, 2009). Bu Kanun kapsamında kamuda uygulanacak iç kontrol standartlarının tespit edilmesinden ve yayımlanmasından ABD Sayıştay (GAO) sorumluyken, kurumda var olan iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılacak rehberin hazırlanmasından Yönetim ve Bütçe Ofisine (OMB- Office of Management and Budget) sorumludur (Steinhoff, 2005). GAO tarafından belirlenen kamu iç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin kurulması, sürecin işletilmesi, kurumum karşılaştığı risk düzeylerinin yüksek olduğu faaliyet, performans ve yönetim alanlarını tespit etmek için genel bir çerçevedir (Erdoğan, 2009).

Yönetim ve Bütçe Ofisi, ‘Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol’ kapsamında yayımlanan A-123 sayılı Genelge, kontrollerin değerlendirilmesi ve raporlanması hakkında

hükümler içerir (GOA, 1999). 1995 yılında OMB bu Genelgeyi yeniden düzenlemiş, yasal zorunluluk olan yıllık beyannamelerin hazırlanmasından sorumlu kişilerin bunları hazırlarken kullanılacak araçların seçimi kendilerine bırakılarak değerlendirme ve raporlamaya yönelik hükümler yumuşatılmıştır (Office of Management and Budget - OMB, 2004).

GAO, COSO Modelini temel alarak belirlediği 'Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the Federal Government)' 1999 yılında yayımlamıştır. Bu standartlar COSO Modelinin beş bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme altında toplanmıştır. Bir kurumun faaliyetlerinin tüm cephelerinde uygulanabilen bu standartlar, kamu kurumlarında kabul edilebilecek iç kontrol sisteminin minimum kalite seviyesini tespit ederek iç kontrol sisteminin değerlendirilebileceği bir yapı oluşturur (Göze, 2008).

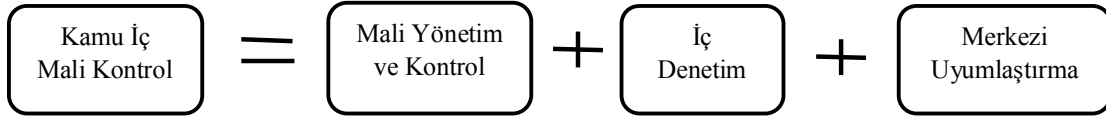
OMB, SOX ve güncellenmiş iç kontrol standartları da dikkate alarak 2004 yılında yeniden düzenlenen A-123 sayılı Genelgede, yönetimin iç kontrol sistemini değerlendirme sorumluluğu ve mali raporlamada iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi incelenmiştir. Bu Genelge ile kamu kurumlarında yöneticilerin iç kontrol sistemini kurması, değerlendirmesi, gerekli düzeltmelerin yapılması, raporlanmasıyla programlarının ve faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve hesap verme sorumluluğunun uygulanmasında rehberlik sağlamak amaçlanmıştır (OMB, 2004).

4. 2. 3. AB İç Kontrol Standartları

AB, Kamu Mali İç Kontrolü (Public Internal Financial Control-PIFC) yaklaşımını benimsemiştir (Göze, 2008). Kamu mali iç kontrol, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin AB uygulamaları ve uluslararası standartlar kapsamında geliştirip yapılandırmasında rehber olarak kullanılacağı yapısal ve işlevsel bir model sağlamak amacıyla Avrupa Birliği Komisyonu tarafından geliştirilmiştir (Erdoğan, 2009). Kamu mali iç kontrolü, yabancı fonları da kapsayan merkezi bütçe harcama birimlerinin muhasebe ilkelerine, mevzuata ve bütçe tanımlarına uygun ve etkili, etkin, verimli, ekonomik ve şeffaf bir şekilde yönetildiğine mali yönetim ve kontrollerinin güvence sağlaması amacıyla hükümetin ve birimlerin yetkileri kapsamında yürüttükleri tüm mali kontrol sistemleri olarak tanımlanmaktadır (PFIC, 2006).

Yapısal olarak kamu iç mali kontrol sistemi, kurum yönetiminin hesap verme ve yönetim

sorumluluğu kapsamında mali yönetim ve kontrol, iç denetim ve merkezi uyumlaştırma biriminden meydana gelir (Gönülaçar, 2008). Bu bileşenler aşağıdaki şekilde işlemektedir (Saltık, 2007).



Şekil 7: Kamu İç Mali Kontrol Formülü

PFIC'e (2006) göre, hesap verebilirliğin (mali yönetim ve kontrolün) kurumda verilen yetkileri, sorumlulukları, raporlama ve risk yönetimini kapsayan mali yönetim ve kontrol rehberinin hazırlanması, görevler ayrılığı, muhasebe işlemlerinin kontrol listelerinin ve formlarının hazırlanması, merkezi uyumlaştırma birimiyle ilişki kurularak mali kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve raporlanmasıyla sağlanabilir.

Kurumun amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirme için risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin eksikliğini giderecek disiplinli ve sistematik bir yaklaşım geliştiren bir iç denetim sisteminin; işlevsel bağımsızlık, iç denetim etik ilkeleri ve standartları, denetim rehberi, kalite güvence program öğelerinden oluşur (PFIC, 2006) .

Merkezi uyumlaştırma birimi, dünyada genel kabul görmüş model ve standartlar kapsamında iç kontrol ve iç denetim yöntemlerini geliştirmek, gereken düzenlemeleri yaparak iyileştirmek, mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetimin tarafından yapılan bu düzenlemelerin uygulama sürecinde eşgüdümü sağlamak, izlemek ve raporlamayla ilgili sorumlulukları yürütmekle sorumludur (PFIC, 2006).

Kamu iç mali kontrol sistemi kamu mali çıkarını korumayı amaçlamaktadır (Göze,2008). Bu amaç çerçevesinde iç kontrol mali işlem yapılmadan önce gerçekleştirilen ex-ante financial control ve mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilen ex-post financial control olmak üzere iki aşamadan oluşur. Bu konuda Avrupa Birliği Komisyonu, iki aşamada kontrolleri yapan birimlerin ve uygulama yöntemlerinin birbirinden bağımsız olması gerektiği bildirmiştir (Acar, 2001). Bu çerçevede Avrupa Komisyonu, COSO modelini esas alarak Avrupa Birliği'nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemini oluşturmuş ve iç kontrol standartlarını belirlemiştir (Göze, 2008).

Avrupa birliği iç kontrol standartları, COSO modelindeki iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, gözetim bileşenleri altında 24 tane standarttan oluşmaktadır (Saltık, 2007).

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerinin iç kontrol sistemlerini Anglo-Sakson (Kuzey) modeli ve Güney (Third Party Ex-ante Control Approach- taraflı ön mali kontrol yaklaşımı) modeli olarak ikili ayırım yapılabilir (Gönülaçar, 2008). Anglo Sakson modeli, İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerin benimsediği yönetim sorumluluğu anlayışında iç mali kontrol sisteminin ex-ante aşamasının kurum bünyesindeki kontrolörler aracılığıyla yürütülür. İngiltere de uygulanan Anglo-Sakson (Kuzey) modelinde kamu kurumların uygulanan iç kontrol sistemi yönetimin sorumluluğundayken, Maliye Bakanlığı ve iç denetim birimi kamu gelir,gider ve harcamalarının mali kontrolünden sorumlu değildir. Hollanda uygulanan Anglo-Sakson (Kuzey) modelinde ise, kurumda uygulanan iç kontrol sistemi yönetim sorumluluğundayken, Maliye Bakanlığı i denetçilerin eşgüdümünü sağlamakta mali denetimi uygulamamaktadırlar (Gönülaçar, 2008).

Güney modelini Fransa, Portekiz, İspanya, Lüksemburg gibi ülkelerin benimsediği  taraflı n kontrol anlayışında kurumda var olan iç mali kontrol sistemi kurum kontrolrlerince değil başka bir kurum kontrolrlerince yürütülmesidir. Lüksemburg da uygulanan güney modelinde kurumdaki iç mali kontrol sisteminin ex-ante şaması başka bir kurum tarafından yerine getirilmektedir. Portekiz de uygulanan güney modelinde Maliye Genel Teftişi kurumu bütün kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü gerçekleştirir ve bakanlıkların iç denetim birimi bulunmaktadır. Fransa uygulanan güney modelinde ise, Maliye Genel Müfettişi, bazı Bakanlıklarda teftiş kurumlarına bağlı genel müfettişler denetim görevinden sorumludur (Gönülaçar, 2008).

Ülkelerin yönetim yapılarından iki modelde etkilenmektedir. Kurum yönetimine siyasi müdahalenin az olduğu ülkeler de kuzey modelinin uygulanması, kurum yönetiminde siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı ülkeler de güney modelinin uygulanmasının uygun olduğu söylenebilir (Aracagk, 2005). Bu farklı iki yaklaşım farklı iki kamu iç mali kontrol sistemi meydana getirmektedir (Acar, 2001).

4. 3. Dünyadaki Kamu Kurumları Açısından İç Kontrol

OECD ülkelerinde milli gelirin, borsanın ve iş gücünün önemli bir kısmı kamu kurumlarından oluşmaktadır (OECD, 2005). Bu sebeple kamu kurumları ülkenin ekonomik etkinliğinde ve rekabet gücün etkilediği için iyi yönetilmesi önemlidir (Erdoğan, 2009). Dünyada, kamu ve eğitim kurumlarında uygulanabilecek iç kontrol uygulaması bulunmadığı için özel sektörle ilgili yapılan kurumsal düzenlemeler uygulanmaktadır. Ancak, kamu kurumlarına yönelik yapılan kurumsal yönetim çalışmaları, denetim, hesap verebilirlik, şeffaflık, dürüstlük, adillik, risk yönetimi, yönetimin sorumluluğu gibi kamu kurumlarında uygulanabilecek iç kontrol öğelerini kapsamaktadır (Erdoğan, 2009).

Kurumsal yönetim bilinci, kamu kurumlarında geliştirilen şeffaflık ve hesap verebilirliğin etkili bir şekilde uygulanmasıyla oluşmaktadır. İlgili kişilerin erişebileceği bilginin kapsamını, niteliğini, miktarını, güvenilirliğini, doğruluğunu ve zamanlılığını belirten şeffaflık, hesap verebilirliği ve kurum performansının değerlendirilmesini sağlayan bir unsurdur (OECD, 2008). Kamu kurumlarının yapısal ve fonksiyonel özelliklerinden dolayı kamu kurumlarında hesap verebilirlik özel sektöre göre daha zordur (OECD, 2008).

- Kamu kurumlarında hesap verebilirlik, kurumun yönetim kurulu ve yöneticileri, iç ve dış denetçileri, devleti, meclisi, kamuoyunu ve kurumların bağlı olduğu kurumları kapsadığı için karmaşık bir yapıya sahiptir.
- Kurumda açıkça tanımlanan amaçlarla kurum performansının karşılaştırılmasını gerektiren hesap verebilirliğin sağlanması için kurum bütün düzeylerinde açık ve net olarak tanımlanmış amaçları tespit etmelidir. Fakat, politik ve ticari amaçları olan kamu kurumları özel sektöre göre kurumsal amaçlarını daha zor belirler.
- Özel ve kamu sektörü için geliştirilen standartlarda kamu kurumları incelendiği için daha fazla kontrol altındadır.

OECD, 2004 yılında yayımladığı ‘OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri’ adlı çalışmayı tamamlayıcı nitelik taşıyan ‘OECD Kamu Kurumlarında Kurumsal Yönetişim Rehberi’ adlı çalışmayı 2005 yılında yayımlamış ve kamu kurumlarında uygulanacak kurumsal yönetişimi aynı ilkeler altında incelemiştir (OECD, 2004; OECD, 2005):

1. Kamu kurumlarında uygulanacak hukuki ve düzenleyici çerçevenin hazırlanması

2. Devletin sahiplik politikası
3. Hissedarlara adil davranılması
4. Paydaşlarla ilişkiler
5. Şeffaflık ve açıklama
6. Kamu kurumlarındaki yönetim kurullarının sorumlulukları

OECD Kamu Kurumlarında Kurumsal Yönetişim Rehberinde yer alan şeffaflık ve açıklama ilkesi ile kamu kurumlarının yönetim kurullarının sorumlulukları ilkesi kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemi açısından önem taşımaktadır. Rehberde (OECD, 2005) kamu kurumlarının OECD Kurumsal Yönetişim İlkelerine uygun şeffaflık standartlarını tespit etmesi belirtilirken ve kamu kurumlarında şeffaflığın sağlanması için gerekli prensipler aşağıda verilmiştir:

- Kamu kurumlarının eşgüdümünü sağlayan veya sahiplik hakkını kullanan birim, bütün kurumları içeren raporlama sistemi oluşturmalı ve bütün bilgileri kapsayan yıllık rapor yayımlamalıdır.
- Kamu kurumları iç denetim birimi kurmalı ve etkin iç denetim yöntemleri geliştirilerek yönetim kurulu, denetim komitesi ve eşdeğer bir yönetim organına raporlama sağlanmalıdır.
- Özellikle büyük kamu kurumlarında uluslararası standartlara bağlı kalarak bağımsız dış denetim yapılmalıdır. Kamu kurumlarında yapılan bağımsız dış denetimlerin yanı sıra devletin özel kontrolleri de olmalıdır.
- Hisseleri borsada işlem gören kurumlarda uygulanan muhasebe ve denetim standartları kamu kurumlarında da uygulanmalıdır. Bu kurumlar muhasebe ve muhasebe dışındaki bilgilerini uluslararası standartlara uygun bir şekilde kamuoyuna açıklamalıdır.

Uluslar arası rekabet ortamında etkin olması nedeniyle politik kur değişimi ve işlevsel risklerle karşılaşma olasılığı yüksek olan kamu kurumlarına ve diğer kurumlara riskleri tespit edip belirlemelerini, tanımlamalarını, yönetmelerini, kontrol edip raporlamalarını sağlamak için risk yönetimi sistemini kurmaları önerilmiştir (OECD, 2005). Yönetişim ilkeleri, kurumlara ciddi açıklama sorumlulukları yüklemekte ve kurumlar da etkin ve yeterli olan bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumların bu sorumluluklarını yerine getirebilmelerini garanti altına almaktadır.

Kamu kurumlarındaki yönetim sorumluluğu ilkesi, yönetim kurulunun kurum yönetimine stratejik konularda kılavuzluk etme ve izleme görevlerini yapabilmeleri için gerekli uzmanlığa, yetkiye, nesnellığe sahip olmaları gerektiğini belirtir (Erdoğan, 2009). Yönetim kurulu, bu ilkeye göre faaliyetlerinde dürüst ve hesap verebilir olmalıdır (OECD, 2005). Yönetim kurulu, kurum performansından sorumlu tutulurken iç kontrol sisteminin kurulmasından ve işleyişinden sorumlu tutulmayıp kurumda denetim komitesi oluşturmaları önerilmektedir. Sonuç olarak, kamu ve eğitim kurumları da diğer kurumlar gibi dünyada genel kabul gören COSO, INTOSAI gibi iç kontrol modellerini kullanarak şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilirler.

5. Türkiye’deki İç Kontrol Uygulamaları

Türkiye’de iç kontrol 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla gündeme gelmiştir. Kurumsal yönetim kapsamında yapılan çalışmalar BDDK tarafından ‘Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Bağımsız Sistemleri Hakkında Yönetmelik’ ve ‘Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’, SPK tarafından ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği’ ve 5018 sayılı ‘Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ ile iç kontrol alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Özel sektörde iç kontrole ilişkin uygulamalarda BDDK’un ve SPK’nın yayımladığı yönetmelikler, kamu sektöründe iç kontrole ilişkin uygulamalar 5018 sayılı Kanun kapsamında incelenecektir.

5. 1. Özel Sektörde İç Kontrole İlişkin Uygulamalar

5. 1. 1. BDDK Düzenlemeleri

İç kontrol sistemi, BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 2001), tarafından çıkarılan ‘Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’ in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir. Bu madde ile denetlenen kurumun yayımladığı mali tabloların doğruluk seviyesini artırmak ve hata riskini azaltmak için etkin bir iç kontrol sistemi bulundurması zorunlu kılınmıştır. Denetim teknik ve yöntem türü, uygulama zamanı ve içeriğini tespit eden öğeleri iç kontrol sistemi kapsadığı için denetçi, iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır. Ayrıca bağımsız dış denetçi, mali tabloları etkileyebilecek iç kontrol sistemindeki eksiklikleri belirleyerek yönetim kuruluna bu eksikliklerin

giderilmesi ve iç kontrol sisteminin güçlendirilmesinde öneriler sunar ve yönetim kurulunun bu önerileri önemseyip önemsemediğinin tespitinin gerekliliğine de düzenlemede yer verilmiştir. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin işleyişine etkinliğine ilişkin görüş ve değerlendirmeler ile birlikte muhasebe ve kayıt sistemi, bilgi sistemleri ve bilgi teknolojilerinin niteliği ve işleyişinin de değerlendirme kapsamında tutulması öngörülmüştür. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralel bir yapı arz etmektedir (Acındı, 2007).

Yeni bankalar kanunu, bankalarda iç kontrol sisteminin mevzuata uygun olarak kurulması, işlevselliğinin, uygunluğunun, etkinliğinin ve yeterliliğinin belirlenmesinden ve finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınmasından banka yönetim kurulu sorumludur (Madde 31). Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmeliğinin 29. Maddesi ile bankalar, karşılaştıkları riskleri izlemek ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin içeriği ve yapısıyla uyumlu etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. Ayrıca bankalar, iç kontrol sistemi faaliyetlerini banka içi düzenlemelere, yasal mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü sağlanarak güvenilir, doğru zamanında bilgilere erişimi bütün personelin uyacağı ve uygulayacağı sürekli kontrol faaliyetleriyle sağlamak zorundadırlar.

5. 1. 2. SPK Düzenlemeleri

Ülkemizde SPK iç kontrol ve iç kontrol sistemi düzenlemesi 1996 tarih ve (X, 16) seri numaralı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’e dayanmaktadır (Acındı, 2007). ABD’de 2002 yılında çıkarılan ‘Sarbanes-Oxley’yasasını (SOX) takiben SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. 04.07.2003 tarihinde SPK tarafından onaylanarak kamuoyuna duyurulan Kurumsal Yönetim İlkeleri, etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışını meydana gelmesi amaçlamıştır (SPK, 2005). SPK’nın bu düzenlemesiyle iç kontrol sistemi, varlıkların ve kaynakların korunmasını, muhasebe bilgilerinin doğru, eksiksiz ve zamanında kaydedilerek güvenilir raporlamanın sağlanması, yönetim politikalarına, prosedürlere, mevzuata, ilke ve standartlara uyulması, faaliyetlerin etkili ve düzenli bir şekilde yürütülmesi, yolsuzluk, hata ve hilelerin belirlenip önlenmesini amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı, yöntem ve teknikleri kapsamaktadır (Acındı, 2007).

Kurumsal Yönetim İlkelerinin ikinci bölümünde ‘Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık’

başlığı altında incelenen yıllık faaliyet raporunun içeriğini oluşturan konularda iç kontrol sistemine, iç kontrol sistemi ve sistemin etkin işleyip işlemediğın belirten yönetim kurulu beyanı ve şirketin iç kontrol sistemini değerlendiren bağımsız denetim kurumunun görüşü maddeleri kapsamında yer verilmiştir (SPK, 2005).

İlkelerin dördüncü bölümünde yönetim kurulu ve denetim komitesinin iç kontrol sistemindeki sorumlulukları ‘Yönetim Kurulu’ başlığı altında ele alınarak şu maddelerle ortaya koymuştur (SPK, 2005):

1. Yönetim kurulu, kurumun karşılaşacağı risklerin etkisini azaltmak için uygulanan risk yönetiminin etkinliğini artıracak iç kontrol sistemini kurmalı ve etkinliğinin sağlamak için gerekli önlemleri alır.
2. Denetim komitesi, şirkette var olan iç kontrol sisteminin ve bağımsız denetimin etkinliğinin ve işleyişinin izlenmesi ve şirketin muhasebe bilgilerinin kamuya açıklanmasını yapar.
3. Denetim komitesi, şirketin muhasebesi, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimle ilgili şikayetlerin incelenip sonuca bağlanmasını ve şirket personelinin bilgilendirilmesini gizlilik ilkesi kapsamında yapar.

Kurumsal yönetim ve iç kontrol birbirini tamamlayan bir süreç olduğundan Kurumsal Yönetim İlkeleri, yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla ve iç kontrol sistemi bileşenleriyle ilgili ilkelere de yer vermektedir (Erdoğan, 2009).

5. 2. Kamu Sektöründe İç Kontrole İlişkin Uygulamalar

DPT yayımladığı Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı kapsamında ‘Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’ hazırlanmış ve bu raporda Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin düzenlenmesi konusunda yapılan öneriler çalışmaların başlangıcı olmuştur (Erdoğan, 2009). Bu raporda (DPT, 2000),

- Performans denetimine geçilerek denetimin etkinliğinin artırılması,
- Orta vadeli harcama sistemine geçilerek mali disiplinin sağlanması,
- Kaynak tahsisinde stratejik önceliklere dikkat edilmesi,
- Kamu bütçelerinde meclisin etkinliğinin artırılması,

- Kamu harcamalarını kamuoyu bilgisine sunmak amacıyla kamu mali yönetimin yeniden yapılandırılması önerilmiştir.

Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı kapsamında ‘Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu’ (DPT, 2007) hazırlanmış ve benzer önerilerle birlikte kamu mali yönetiminde yapılacak reformları güçlendirmek amacıyla strateji ve politikaların belirlenmesine vurgu yapılmıştır. AB ile yapılan müzakerelerin ‘Fasıl 32: Mali Kontrol’ çerçevesinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi güçlendirilerek AB uygulamalarına ve uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olmasını sağlayacak yasal ve idari düzenlemeler yapılmıştır. Bu doğrultuda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu çıkarılmıştır.

5.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu

10.12.2003 tarihinde kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 22.12.2005 tarihinde kabul edilip 24.12.2005 tarihli ve 26033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunla 5018 sayılı Kanunda bulunan bazı ifadelerde teknik düzeltmeler yapılmıştır. 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kanunun, kamu yönetimiyle ilgili hükümlerin hepsi tam olarak 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

Dünyada kabul gören COSO, INTISAI modelleri ve AB düzenlemeleri doğrultusunda hazırlanan iç kontrol sistemi ile ilgili hükümler 5018 sayılı Kanunun beşinci kısmında 55. ve 67. maddeler arasında yer verilmiştir. Bu maddeler ile iç kontrolün tanımı, amacı, kontrol yapısı ve işleyişi, harcama öncesi kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmetleri, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri hüküm altına alınmıştır.

Kanunu 55.maddesi ile yapılan iç kontrolün tanımı iç kontrol başlığı altında incelendiğinden tekrar olmaması amacıyla burada yer verilmeyecektir. Ayrıca 55. madde ile mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçleriyle ilgili standartların ve yöntemlerin

belirlenmesinde Maliye Bakanlığı, iç denetim standartlarının ve yöntemlerinin belirlenmesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu sorumlu tutulmuştur. Bu kanunla harcama birimlerinde iç kontrol sistemin uygulanması için gerekli olan yapıyı oluşturma görevi Maliye Bakanlığında alınarak kurum yönetimi bünyesinde strateji geliştirme birimlerinin kurulmasına dair düzenlemeler yapılmıştır. Kanununun 56. Maddesinde iç kontrolün amaçları belirtilmiş, bu amaçlar iç kontrol sisteminin amaçları başlığı altında incelendiğinden burada değinilmemiştir.

Kanununun 57. maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi düzenlenmiş ve kamu kurumlarındaki mali yönetim ve kontrol sistemi oluşumunu *'Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; mali hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerden oluşur.'* şeklinde hükme bağlamıştır. Bu madde ile kurumda iç kontrol sisteminin için gerekli kontrol ortamı standartları, *'Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.'* (Madde 57) belirlenmiştir.

Kanununun 58. maddesinde harcama öncesi kontrol süreci, harcama ve mali hizmetler birimlerinin yaptığı kontrollerden oluştuğu, yüklemeye girişilmesi, mali karar ve işlemleri hazırlanarak işin gerçekleştirilmesi, yapılacak ve yapılan işlemlerde belgelerin düzenlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir. Bu madde, uygunluk kontrollerinde oluşan sorunların ortaya çıkmaması amacıyla işlemler gerçekleşmeden önce uygunluk denetiminin yapılmasını sağlamaktadır (Erdoğan, 2009).

Kanununun 60. maddesinde, malî hizmetler biriminin çalışma usul ve esasları, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınarak, kurumun bütçesi, idarenin bütçe kesin hesabı, stratejik planlama, performans programı ve raporlama yapılarak iç kontrol işlevlerini farklı bir birimin yürütülebilmesini sağlayacak ve Maliye bakanlığının hazırlayıp Bakanlar kurulunun çıkaracağı yönetmelikle belirleneceği ifade edilmektedir. Kanununun 61. maddesinde muhasebe hizmeti açıklanmış, 62. maddesinde ise muhasebe yetkilisinin de bulunması gereken nitelikler, atanması, yetki ve sorumlulukları açıklayan prosedürler düzenlenmiştir.

Kanunun 63. maddesinde iç denetimin tanımı yapılmış ve iç denetim faaliyetlerinin, *'Kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak amacıyla danışmanlık faaliyetlerini yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.'* (Madde 63) şeklinde belirtilmiştir.

Kanunun 64. maddesinde iç denetçinin görevleri belirtilmiştir. İç denetçinin bağımsızlığı *'İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz'* (Madde 64) şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanunun 65. maddesinde iç denetçilerde bulunması gereken nitelikler ve atanmasıyla ilgili prosedürler düzenlenmiştir. Kanunda iç denetçilerin eğitimi ise, *'Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır.'* (Madde 65) şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanunun 66. maddesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulunun oluşumundan bahsedilirken, 67. maddesinde kurulun görevlerinden bahsedilmektedir.

Türk kamu sistemindeki mevcut kontrol ortamının temel hukuksal çerçevesi Anayasa ve yukarıda açıklaması yapılan 5018 sayılı Kanunla belirlenmiştir. İç kontrol sistemi ile kamu ve eğitim kurumlarında şeffaflık, hesap verebilirlik güvence altına alınmıştır.

BÖLÜM III

YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın yöntemi, evren ve örnekleme, veri toplama aracının geliştirilmesi, verilerin toplanması ve verilerin analizi konusunda bilgi verilmektedir.

1.Araştırma Yöntemi

Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğini yönetici görüşlerine göre değerlendirmek amacıyla yapılan bu çalışma, nicel bir araştırmadır. Nicel araştırma; olgu ve olayları nesnelleştirerek gözlemlenebilir, ölçülebilir ve sayısal olarak ifade edilebilir bir şekilde ortaya koyan bir araştırma türüdür. Nicel araştırmada amaç, bireylerin toplumsal davranışlarını gözlem, deney ve test yoluyla nesnel bir şekilde ölçmek ve sayısal verilerle açıklamaktır (Büyüköztürk, Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, 2009). Nicel olarak desenlenen araştırmada tarama modeli kullanılmıştır. Tarama modeli; bir konuya yada olaya ilişkin katılımcıların görüşlerinin yada ilgi, beceri, yetenek, tutum gibi özelliklerin belirlendiği genellikle diğer araştırmalar göre görece daha büyük örneklem üzerinde yapılan araştırmalardır (Büyüköztürk ve diğ., 2009). Örneklemin büyük olması ve yöneticilerin iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğine dair görüşlerini belirlemek amacıyla tarama modeli tercih edilmiştir.

2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini 2010 - 2011 yılında Ankara İl Milli Eğitim Müdürlüğü'ne bağlı ilçe milli eğitim müdürlüklerinde, halk eğitim merkezlerinde, liselerde ve ilköğretim okullarında görev yapan yöneticilerden oluşmaktadır. Araştırmanın örnekleme üç aşamada belirlenmiştir. Birinci aşamada araştırmanın evreni belirlenmiştir. Ankara İl Milli Eğitim Müdürlüğü istatistik biriminden elde edilen bilgilerle, araştırmanın evrenini Ankara il genelinde bulunan ilçe milli eğitim müdürlüklerinde, halk eğitim merkezlerinde, liselerde ve ilköğretim okullarında görev yapan 4493 yöneticiden oluşmaktadır.

İkinci aşamada Ankara ilindeki bulunan 25 ilçenin her biri bir küme kabul edilerek kümeleme örnekleme yöntemi benimsenmiştir. Kümelere göre örnekleme yönteminde evren küme adı verilen gruplara ayrılır, her küme bir örnekleme birimi olarak tanımlanır. Küme örneklemede önce evrendeki kümeler listelenir ve tesadüfi olarak seçilen kümeler bir araya getirilerek örnekleme oluşturulur (Çömlekçi, 2001). Araştırmanın örnekleme, tesadüfi olarak seçilen Çankaya, Yenimahalle, Keçiören ilçelerindeki lise ve ilköğretim okulları ile Altındağ, Akyurt, Çankaya, Etimesgut, Gölbaşı, Keçiören, Mamak, Yenimahalle, Sincan ilçelerinde bulunan halk eğitim merkezleri ve ilçe milli eğitim müdürlüklerindeki görev yapan 1474 yöneticiden oluşmaktadır.

Üçüncü aşamada ise kümeleme örnekleme yöntemiyle oluşturulan örnekleme ulaşım da yaşanan sorunlardan dolayı ulaşılabilir örnekleme metodu ek alınmıştır. Toplam 206 tane lise ve ilköğretim okulu, 9 tane ilçe milli eğitim müdürlüğü ve 10 tane halk eğitim merkezinde görev yapan 750 yöneticiye ulaşılmış fakat 431 yöneticiden geri dönüş alınmıştır. Geri dönüş alınan 431 yönetici 4493 kişilik yönetici kitlesini %5 hata payıyla temsil etmektedir (Balcı, 1995). Araştırmaya katılan yöneticilerin demografik özellikleri Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Yöneticilere İlişkin Bilgiler

		<i>n</i>	%
Cinsiyet	Kadın	100	13.9
	Erkek	326	45.3
Yaş	25-35	51	7.1
	36-45	138	19.2
	46 ve üzeri	239	33.2
Mesleki Kıdem	1-5 yıl	6	0.8
	6-10 yıl	31	4.3
	11-15 yıl	71	9.9
	16 yıl ve üzeri	321	44.6
Eğitim	Eğitim Enstitüsü	81	11.3
	Eğitim Yüksek Okulu	16	2.2
	Eğitim Fakültesi	192	26.7
	Fen-Edebiyat Fakültesi	50	7.0
	Açık Öğretim Fakültesi	22	3.1
	Diğerleri	68	9.5
Çalışılan Kurum	İlköğretim Okulu	210	29.5
	Genel Lise	55	7.6
	Anadolu Lisesi	27	3.8
	Meslek Liseleri	89	12.4
	Halk eğitim Merkezi	36	5.0
	İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü	12	1.7
Yönetim Görevi	İlçe Milli Eğitim Müdürü	2	0.3
	İlçe Milli Eğitim Şube Müdürü	10	1.4
	İlçe Milli Eğitim Şube Müdür Yardımcısı	2	0.3
	Okul Müdürü	88	12.2
	Okul Müdür Yardımcısı	294	40.9
	Halk Eğitim Merkezi Müdürü	5	0.7
	Halk Eğitim Merkezi Müdür Yardımcısı	28	3.9
Yönetim Kıdemi	1-5 yıl	93	12.9
	6-10 yıl	66	9.2
	11-15 yıl	81	11.3
	16 yıl ve üzeri	189	26.3
Toplam		431	

3. Veri Toplama Aracının Geliştirilmesi

Araştırmanın ölçme aracı, iç kontrol standartları yapı ve içeriğinden oluşmaktadır. Geliştirilmiş olan ölçme aracının görünüş ve kapsam geçerliliği belirlemek için Eğitim Programları ve Öğretimi, Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme ve Eğitim Yönetimi, Teftişi,

Planlaması ve Ekonomisi Anabilim Dallarından uzman görüşüne başvurulmuştur. Çalışmada veri toplama aracı olarak kullanılan ‘İç kontrol standartları’ anket formunda yer alan ve birbirinden ayrı beş ölçeğin geliştirilmesi için dünyadaki ve ülkemizdeki işletmelerdeki örnek araştırmalar incelenmiştir. Daha sonra konu ile ilgili maddeleri belirlenmek için işletmelerde iç kontrol standartları, işletme ve kamuda toplam kalite yönetimi, kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk, risk yönetimi, performans yönetimi ve stratejik yönetim konulu araştırmalarda (Abdioğlu, 2007; Acındı, 2007; Başku, 2009; Bıçakçı, 2009; Cavlı, 2009; Çakıl, 2006; Çalışkan, 2009; Çetin, 2007; Çıplak, 2009; Çoban, 2008; Çubuk, 2009; Doğa, 2007; Dündar, 2007; Eliuz, 2007; Erdinç, 2006; Erkan, 2007; Güngör, 2010; Kalkan, 2009; Kantaroğlu, 2008; Kaymakçı, 2009; Kileci, 2009; Kocatepe, 2010; Martgün, 1996; Ocaklı, 2006; Ofluoğlu, 2006; Öter, 2006; Özdemir, 2007; Pelenk, 2008; Şener, 2009; Tamam, 2005; Tantürk, 2007; Uçar, 2007; Ulu, 2007; Yalnız, 2007; Yaman, 2006; Yaşar, 2003; Yıldız, 2006;) kullanılan ölçekler taranmış ve iç kontrol standartları ile ilgili bir madde havuzu oluşturulmuştur. Son olarak oluşturulan bu havuzdan Milli Eğitim Kurumları için uygun olabilecek maddeler seçilmiştir.

Oluşturulan veri toplama aracı beş alt boyuttan ve 63 maddeden oluşmaktadır. İç kontrol standartları adıyla geliştirilen veri toplama arcının alt boyutları aşağıda verilmiştir.

Kontrol Ortamı: Bir organizasyonun tutum ve eylemleri, yönetim felsefesi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde hazırlanan prosedürler, politikalar ve genel geçer prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini tanımlar.

Risk Değerlendirme: Kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanmasını, analiz edilmesini ve değerlendirilmesini içerir.

Kontrol Faaliyetleri: Kurumun amaçlarına ulaşmak ve olası risklerin ortaya çıkmasını önlemek için gerekli eylemlerin yapılmasına olanak veren politika ve yöntemlerdir.

Bilgi ve İletişim: Çeşitli kontrol faaliyetlerinin yürütmek için gerekli bilgilerin toplanıp zamanında ve güvenilir bir şekilde raporlanması ile yatay ve dikey düzeyde insanlar arasındaki iletişimidir.

İzleme: İç kontrol sisteminin kalitesinin belirlenmesi için sürekli ve periyodik performans kontrolleri ve değerlendirilmesidir.

Faktör analizi sonucu beş tane madde (madde 5, madde13, madde14, madde 20 ve madde 51) ölçekten çıkartılmıştır. Bunun sonucunda geliştirilen ölçek 5 boyuttan ve 58 maddeden oluşmaktadır. Tablo 2’de araştırmada kullanılan iç kontrol standartları adı altında anket formunda yer alan ölçekler verilmiştir.

Tablo 2: İç Kontrol Standartları Anket Formunda Yer Alan Ölçekler

<i>Değişkenler</i>	<i>Kullanılan Ölçek</i>
Kontrol Ortamı	16 madde oluşan 5’li likert ölçeği
Risk Değerlendirme	13 madde oluşan 5’li likert ölçeği
Kontrol Faaliyetleri	14 madde oluşan 5’li likert ölçeği
Bilgi ve İletişim	9 madde oluşan 5’li likert ölçeği
İzleme	6 madde oluşan 5’li likert ölçeği
Yöneticilerin Demografik Özellikleri	7 nominal ve aralıklı ölçek sorusudur

Geçerlilik ve Güvenirlilik

Araştırmada kontrol ortamı ölçeği ile toplanan verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett küresellik testi yapılarak incelenmiştir. Tablo 3’te görüldüğü gibi ölçeğin kontrol ortamı ölçeğinin KMO katsayısı .947 bulunmuş ve Bartlett testi ile hesaplanan ki-kare istatistiği anlamlı çıkmıştır. Bu sonuç kontrol ortamı ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Kontrol Ortamı Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olki Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		.947
	<i>Yaklaşık Ki-Kare</i>	4.57
Bartlett Küresellik Testi	<i>df</i>	120
	<i>p</i>	.000

$p < .05$

Kontrol ortamı ölçeği ile toplanan verilere faktör analizi uygulanmış ve oluşan faktörlere dik döndürme tekniklerinden Varimax uygulanmıştır. İlk uygulamada öz değeri 1.00'in üzerinde olan iki faktör ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda faktörlere dağılan maddelerin faktör yükleri incelenmiş dört madde (madde5, madde13, madde14 ve madde 20) ölçekten çıkartılmıştır. Maddeler ölçekten çıkartılırken iki ölçüt göz önünde bulundurulmuştur. Bunlardan birincisi faktör yükleri .30'dan küçük olan maddelerin, ikincisi ise birden fazla maddeye yükleme yaparak faktör yük değerleri arasındaki farkı .10'dan küçük olan maddelerin ölçekten çıkarılmasıdır. Bu işlemler tüm maddeler bir faktöre uygun şartlar oluşup dağılıncaya kadar tekrar etmiştir. Bunun sonucunda kontrol ortamı ölçeğinin tek faktörden oluştuğu görülmüş ve bu faktör kontrol ortamı olarak isimlendirilmiştir. Bu faktörün madde yük değerleri Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4: *Kontrol Ortamı Ölçeğinin Faktör Yapısı*

Ölçek Maddeleri	Kontrol Ortamı Faktör Ortak Varyansı	Kontrol Ortamı Faktör Yük Değeri
Madde1	.677	.761
Madde 2	.655	.745
Madde 3	.681	.754
Madde 4	.686	.802
Madde 6	.530	.728
Madde 7	.626	.773
Madde 8	.655	.765
Madde 9	.738	.577
Madde 10	.784	.702
Madde 11	.683	.826
Madde 12	.488	.622
Madde15	.638	.790
Madde 16	.668	.811
Madde 17	.615	.753
Madde 18	.655	.743
Madde 19	.608	.757
Özdeğeri	6.053	
%Varyans	37.834	
%Kümülatif	37.834	

Risk değerlendirme ölçeği ile toplanan verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett küresellik testi yapılarak incelenmiştir. Tablo 5'te görüldüğü gibi risk değerlendirme ölçeğinin KMO katsayısı .936 bulunmuş ve Bartlett testi ile

hesaplanan ki-kare istatistiği anlamlı çıkmıştır. Bu sonuç risk değerlendirme ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 5: Risk Değerlendirme Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olki Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		.936
	<i>Yaklaşık Ki-Kare</i>	3.48
Bartlett Küresellik Testi	<i>df</i>	78
	<i>p</i>	.000

$p < .05$

Ölçeğin risk değerlendirme ölçeği ile toplanan verilere faktör analizi uygulanmış ve oluşan faktörlere dik döndürme tekniklerinden Varimax uygulanmıştır. Yapılan faktör analizi sonucu risk değerlendirme ölçeğinin tek faktörden oluştuğu görülmüş ve bu faktör risk değerlendirme olarak isimlendirilmiştir. Bu faktörün madde yük değerleri Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Risk Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Yapısı

Ölçek Maddeleri	Risk Değerlendirme Faktör Ortak Varyansı	Risk Değerlendirme Faktör Yük Değeri
Madde 21	.510	.714
Madde 22	.640	.804
Madde 23	.370	.608
Madde 24	.500	.707
Madde 25	.631	.795
Madde 26	.651	.807
Madde 27	.677	.823
Madde 28	.565	.752
Madde 29	.606	.778
Madde 30	.591	.769
Madde 31	.536	.732
Madde 32	.639	.799
Madde 33	.562	.750
Özdeğeri	7.840	
% Varyans	57.568	
%Kümülatif	57.568	

Kontrol faaliyetleri ölçeği ile toplanan verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett küresellik testi yapılarak incelenmiştir. Tablo 7’de görüldüğü gibi kontrol faaliyetleri ölçeğinin KMO katsayısı .926 bulunmuş ve Bartlett testi ile hesaplanan ki-kare istatistiği anlamlı çıkmıştır. Bu sonuç, kontrol faaliyetleri ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 7: Kontrol Faaliyetleri Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olki Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		.926
	<i>Yaklaşık Ki-Kare</i>	3.26
Bartlett Küresellik Testi	<i>df</i>	91
	<i>p</i>	.000

$p < .05$

Kontrol faaliyetleri ölçeği ile toplanan verilere faktör analizi uygulanmış ve oluşan faktörlere dik döndürme tekniklerinden Varimax uygulanmıştır. Yapılan faktör analizi sonucu kontrol faaliyetleri ölçeğinin tek faktörden oluştuğu görülmüş ve bu faktör kontrol faaliyetleri olarak isimlendirilmiştir. Bu faktörlerin madde yük değerleri Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8: Kontrol Faaliyetleri Ölçeğinin Faktör Yapısı

Ölçek Maddeleri	Kontrol Faaliyetleri Faktör Ortak Varyansı	Kontrol Faaliyetleri Faktör Yük Değeri
Madde 34	.461	.679
Madde 35	.486	.672
Madde 36	.698	.071
Madde 37	.620	.774
Madde 38	.663	.808
Madde 39	.696	.834
Madde 40	.669	.817
Madde 41	.675	.820
Madde 42	.642	.780
Madde 43	.184	.423
Madde 44	.695	.818
Madde 45	.672	.819
Madde 45	.736	.017
Madde 47	.573	.733
Özdeğeri	6.860	
% Varyans	48.998	
% Kümülatif	48.998	

Bilgi ve iletişim ölçeği ile toplanan verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett küresellik testi yapılarak incelenmiştir. Tablo 9’da görüldüğü gibi bilgi ve iletişim ölçeğinin KMO katsayısı .933 bulunmuş ve Bartlett testi ile hesaplanan ki-kare istatistiği anlamlı çıkmıştır. Bu sonuç, bilgi ve iletişim ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 9: Bilgi ve İletişim Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olki Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		.933
	<i>Yaklaşık Ki-Kare</i>	2.70
Bartlett Küresellik Testi	<i>df</i>	36
	<i>p</i>	.000

$p < .05$

Bilgi ve iletişim ölçeği ile toplanan verilere faktör analizi uygulanmış ve oluşan faktörlere dik döndürme tekniklerinden Varimax uygulanmıştır. İkinci faktöre tek madde yüklenmiştir. Bu

durum bir faktöre en az iki madde yüklenmeli kuralını ihlal ettiği için ikinci faktöre yüklenen madde (madde 51) ölçekten çıkarılarak tekrarlanan faktör analizi sonucu tek faktörlü ölçek oluşmuş ve bu faktör bilgi ve iletişim olarak isimlendirilmiştir. Ölçekten çıkartılan madde anket maddesi olarak kullanılmıştır. Bu faktörün madde yük değerleri Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10: *Bilgi ve İletişim Ölçeğinin Faktör Yapısı*

Ölçek Maddeleri	Bilgi ve İletişim Faktör Ortak Varyansı	Bilgi ve İletişim Faktör Yük Değeri
Madde 48	.657	.811
Madde 49	.641	.800
Madde 50	.603	.777
Madde 52	.647	.805
Madde 53	.709	.842
Madde 54	.688	.830
Madde 55	.710	.842
Madde 56	.692	.832
Madde 57	.633	.795
Özdeğeri	5.980	
% Varyans	66.443	
%Kümülatif	66.443	

İzleme ölçeği ile toplanan verilerin faktör analizi için uygunluğu Kaiser Meyer Olkin (KMO) katsayısı ve Bartlett küresellik testi yapılarak incelenmiştir. Tablo 11'de görüldüğü gibi izleme ölçeğinin KMO katsayısı .864 bulunmuş ve Bartlett testi ile hesaplanan ki-kare istatistiği anlamlı çıkmıştır. Bu sonuç izleme ölçeğinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 11: *İzleme Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Sonuçları*

Kaiser-Meyer-Olki Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü		.864
	<i>Yaklaşık Ki-Kare</i>	1.68
Bartlett Küresellik Testi	<i>df</i>	15
	<i>p</i>	.000

$p < .05$

İzleme ölçeği ile toplanan verilere faktör analizi uygulanmış ve oluşan faktörlere dik döndürme tekniklerinden varimax uygulanmıştır. Yapılan faktör analizi sonucu izleme ölçeğinin tek faktörden oluştuğu görülmüş ve bu faktör risk değerlendirme olarak isimlendirilmiştir. Bu faktörün madde yük değerleri Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12: İzleme Ölçeğinin Faktör Yapısı

Ölçek Maddeleri	İzlemenin Faktör Ortak Varyansı	İzlemenin Faktör Yük Değeri
Madde 58	.168	.410
Madde 59	.694	.833
Madde 60	.766	.875
Madde 61	.711	.843
Madde 62	.834	.913
Madde 63	.784	.885
Özdeğeri	3.956	
% Varyans	65.941	
%Kümülatif	65.941	

Faktör analizi yapıldıktan sonra kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeğinin Cronbach Alpha ile güvenilirlik analizi yapılmıştır. Kontrol ortamı ölçeğinin güvenilirlik katsayısı .944; risk değerlendirme ölçeğinin güvenilirlik katsayısı .932; kontrol faaliyetleri ölçeğinin güvenilirlik katsayısı .870; bilgi ve iletişim ölçeğinin güvenilirlik katsayısı .936; izleme ölçeğinin güvenilirlik katsayısı .883 bulunmuştur.

Tablo 13: Ölçeklerin Güvenirlik Katsayıları

Faktörler	Cronbach Alpha (Güvenirlik Katsayısı)	N
Kontrol Ortamı	.944	16
Risk Değerlendirme	.932	13
Kontrol Faaliyetleri	.870	14
Bilgi ve İletişim	.936	9
İzleme	.883	6

4.Verilerin Toplanması

Bu araştırma, nicel bir çalışmadır. Yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyi ve olası sonuçlarını, bu sonuçların demografik özellikler ve kurum özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının saptanmasını tespit etmek amacıyla 58 sorudan oluşan ölçek geliştirilmiştir. Araştırma verileri, doğrudan uygulama yoluyla toplanmıştır. Ankara il merkezinde yer alan Keçiören, Yenimahalle ve Çankaya ilçelerinden seçilen 206 okula, Mamak, Gölbaşı, Akyurt, Altındağ, Etimesgut, Sincan, Keçiören, Yenimahalle ve Çankaya ilçelerinde bulunan halk eğitim merkezlerinde ve ilçe milli eğitim müdürlüklerine gidilerek elden ulaştırmaya çalışılmış ve çalışma hakkında bilgi verilmiştir. Yöneticilerin ölçek maddelerine katılma düzeylerini belirtmeleri istenmiştir. Yöneticilere 750 tane anket dağıtılmış ancak 431 tanesine yanıt verilmiştir.

5. Verilerin Analizi

Tarama türündeki bu çalışmada 431 yöneticiye uygulanan ölçekten elde edilen veriler Statistical Package for Social Science for Windows (SPSS 16.0) programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış ve verilerin analizinde bu programdan yararlanılmıştır. Normal dağılım gösteren verilerin analizinde frekans, yüzde hesaplamaları, aritmetik ortalama, standart sapma, bağımsız t-testi, tek yönlü varyans analizi (ANOVA), LSD testi, faktör analizi geçerlilik ve Cronbach Alpha ile güvenilirlik hesaplamaları yapılmıştır.

BÖLÜM IV

BULGULAR VE YORUM

Bu bölümde, araştırmanın amacı gereği kuramsal çerçeveye uygun olarak geliştirilen iç kontrol standartları ölçeği ile ilköğretim okullarında, genel liselerde, Anadolu liselerinde, meslek liselerinde, halk eğitim merkezlerinde ve ilçe milli eğitim müdürlüklerinde görev yapan yöneticilerden veri toplama aracı ile toplanan verilerin çözümlenmesi sonucunda elde edilen bulgular ve yorumlar yer almaktadır. Araştırmaya katılan katılımcıların aşağıda verilen araştırma problemi ve alt problemlerine ilişkin görüşlerine yer verilmiştir.

1)Yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyi nedir?

2)Eğitim kurumlarındaki iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğine ilişkin görüşleri yöneticilerin;

1. Cinsiyet
2. Yaş
3. Mesleki kıdem
4. Eğitim
5. Görev yapılan kurum
6. Yönetim görevi
7. Yönetim kıdemi

değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

1.Yönetici Görüşlerine Göre Mevcut İç Kontrol Standartlarının Eğitim Kurumlarında Uygulanabilme Düzeyi Nedir?

Tablo 14: *Yönetici Görüşlerine Göre Eğitim Kurumlarında Uygulanan İç Kontrol Standartlarının Oluşturduğu Alt Boyutlarıyla İlgili Bulgular*

İç Kontrol Standartları	N	X	ss
Kontrol Ortamı	430	3.87	.71
Risk Değerlendirme	429	3.69	.79
Kontrol Faaliyetleri	428	3.65	.67
Bilgi ve İletişim	426	3.80	.79
İzleme	423	3.45	.92

Tablo 14’te araştırmaya katılanların iç kontrol standartları anket formunda yer alan ölçeklere ilişkin algılarını gösteren aritmetik ortalama ve standart sapma verilmektedir. Buna göre, kontrol ortamı ölçeği puanlarının aritmetik ortalaması $X = 3.87$, standart sapması $ss = .71$; risk değerlendirme ölçeğinin puanlarının aritmetik ortalaması $X = 3.69$, standart sapması $ss = .79$; kontrol faaliyetleri ölçeğinin puanlarının aritmetik ortalaması $X = 3.65$, standart sapması $ss = .67$; bilgi ve iletişim ölçeğinin puanlarının aritmetik ortalaması $X = 3,80$, standart sapması $ss = .79$; izleme ölçeğinin puanlarının aritmetik ortalaması $X = 3.45$, standart sapması $ss = .92$ olarak hesaplanmıştır. Hesaplamalar sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan ölçeklerin almış olduğu puanlar, ortalaması en yüksek olandan en düşük olana doğru şu şekilde sıralanır; kontrol ortamı ölçeği ($X = 3.87$), bilgi ve iletişim ölçeği ($X = 3.80$), risk değerlendirme ölçeği ($X = 3.69$), kontrol faaliyeti ölçeği ($X = 3.65$), izleme ölçeği ($X = 3.45$). Ölçeklerin aritmetik ortalamalarına bakıldığında, yönetici görüşlerinden yola çıkarak eğitim kurumlarında var olan iç kontrol standartlarının uygulanabilme düzeyinin ‘iyi’ seviyede olduğu söylenebilir.

2.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 15: *Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre t-Testi Sonuçları*

İç Kontrol Standartları	Cinsiyet	N	X	Ss	sd	t	p
Kontrol Ortamı	Kadın	100	3.90	.68	171.34	.461	.645
	Erkek	326	3.87	.72			
Risk Değerlendirme	Kadın	100	3.72	.76	173.09	.416	.678
	Erkek	325	3.68	.80			
Kontrol Faaliyetleri	Kadın	99	3.62	.68	160.55	-.500	.617
	Erkek	325	3.66	.67			
Bilgi ve İletişim	Kadın	97	3.81	.80	156.27	-.004	.997
	Erkek	325	3.81	.79			
İzleme	Kadın	95	3.37	.98	14424	-.893	.374
	Erkek	324	3.47	.90			

* $p < .05$

Tablo 15’te örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim,

izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan bağımsız grup t testi sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($t(171.34) = .461; p > .05$), risk değerlendirme ($t(173.091) = .416; p > .05$), kontrol faaliyetleri ($t(160.811) = -.500; p > .05$), bilgi ve iletişim ($t(156.277) = -.004; p > .05$), izleme ($t(144.242) = -.893; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Kadın ve erkek yöneticilerin, iç kontrol standartlarının uygulanabilirliği konusunda benzer görüşte oldukları söylenebilir.

3.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 16: Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

İç Kontrol Standartları	Yaş	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	F	p	G. Arası Fark
Kontrol Ortamı	1. 25-35	51	3.79	.64	G. Arası	1.72	2	.86	1.70	.184	-
	2. 36-45	138	3.81	.73	G. İçi	214.96	425	.50			
	3. 46 ve üzeri	239	3.93	.71	Toplam	216.68	427				
	Toplam	428	3.88	.71							
Risk Değerlendirme	1. 25-35	51	3.52	.74	G. Arası	2.67	2	1.33	2.10	.123	-
	2. 36-45	138	3.64	.81	G. İçi	269.28	424	.63			
	3. 46 ve üzeri	238	3.75	.79	Toplam	271.96	426				
	Toplam	427	3.69	.79							
Kontrol Faaliyetleri	1. 25-35	50	3.49	.62	G. Arası	3.32	2	1.66	3.70	.026*	1-3
	2. 36-45	138	3.58	.68	G. İçi	189.97	423	.44			2-3
	3. 46 ve üzeri	238	3.73	.67	Toplam	193.30	425				
	Toplam	426	3.65	.67							
Bilgi ve İletişim	1. 25-35	51	3.72	.76	G. Arası	2.61	2	1.30	2.08	.125	-
	2. 36-45	137	3.72	.82	G. İçi	263.81	421	.62			
	3. 46 ve üzeri	236	3.88	.78	Toplam	266.43	423				
	Toplam	424	3.81	.79							
İzleme	1. 25-35	51	3.29	.90	G. Arası	4.44	2	2.22	2.61	.074	-
	2. 36-45	137	3.36	.91	G. İçi	354.92	418	.849			
	3. 46 ve üzeri	233	3.54	.93	Toplam	359.36	420				
	Toplam	421	3.45	.92							

* $p < .05$

Tablo 16’da örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($F_{(2-427)} = 1.70; p > .05$), risk değerlendirme ($F_{(2-426)} = 2.107; p > .05$), bilgi ve iletişim ($F_{(2-423)} = 2,08; p > .05$), izleme ($F_{(2-420)} = 2.61; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Kontrol faaliyetleri ölçeğinin aritmetik ortalamalarının yöneticilerin yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonucunda grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(2-425)} = 3.70; p < .05$). Bu işlemin ardından ANOVA sonrası belirlenen anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını belirlemek üzere tamamlayıcı post- hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği uygulanmıştır. LSD testi sonucunda 25-35 yaş grubu ile 46 ve üzeri yaş grubu arasında ve 36 - 45 yaş grubu ile 46 ve üzeri yaş grubu arasında 46 ve üzeri yaş grubu lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamaya 46 ve üzeri yaş ($X = 3.73$) grubundaki yöneticilerin 25-35 yaş ($X = 3.49$) ve 36-45 yaş ($X = 3.58$) grubundaki yöneticilere göre iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetlerini daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu 46 ve üzeri yaş grubu yöneticiler eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

4.Eğitim Kurumlarında İç kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 17: Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

İç Kontrol Standartları	Mesleki Kıdem	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kar. Ort.	F	p	G. Arası Fark
Kontrol Ortamı	1. 1-10 yıl	37	3.89	.72	G. Arası	2.72	2	1.361	2.68	.069	-
	2. 11-15 yıl	71	3.69	.78	G. İçi	215.85	426	.507			
	3. 16 yıl ve üzeri	321	3.91	.69	Toplam	218.58	428				
	Toplam	429	3.87	.71							
Risk Değerlendirme	1. 1-10 yıl	37	3.63	.86	G. Arası	2.82	2	1.410	2.22	.109	-
	2. 11-15 yıl	71	3.51	.84	G. İçi	269.76	425	.635			
	3. 16 yıl ve üzeri	320	3.73	.77	Toplam	272.59	427				
	Toplam	428	3.69	.79							
Kontrol Faaliyetleri	1. 1-10 yıl	36	3.46	.70	G. Arası	3.52	2	1.762	3.92	.020*	1-3 2-3
	2. 11-15 yıl	71	3.51	.68	G. İçi	190.35	424	.449			
	3. 16 yıl ve üzeri	320	3.70	.66	Toplam	193.87	426				
	Toplam	427	3.65	.67							
Bilgi ve İletişim	1. 1-5 yıl	37	3.81	.84	G. Arası	2.73	2	1.370	2.18	.114	-
	2. 11-15 yıl	71	3.62	.88	G. İçi	265.15	422	.628			
	3. 16 yıl ve üzeri	317	3.84	.76	Toplam	267.89	424				
	Toplam	425	3.80	.79							
İzleme	1. 1-5 yıl	37	3.38	.92	G. Arası	5.00	2	2.503	2.95	.053	-
	2. 11-15 yıl	71	3.22	.93	G. İçi	354.42	419	.846			
	3. 16 yıl ve üzeri	314	3.51	.91	Toplam	359.42	421				
	Toplam	422	3.45	.92							

* $p < .05$

Tablo 17’de örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($F_{(2-428)} = 2.68; p > .05$), risk değerlendirme ($F_{(2-427)} = 2.22; p > .05$), bilgi ve iletişim ($F_{(2-424)} = 2.18; p > .05$), izleme ($F_{(2-421)} = 2.95; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Kontrol faaliyetleri ölçeğinin aritmetik ortalamalarının yöneticilerin mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan, tek

yönlü varyans analizi sonucunda grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(2 - 426)} = 3.92; p < .05$). Kontrol faaliyetleri boyutu puanlarının mesleki kıdem değişkenine göre hangi alt gruplar arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan tek yönlü varyans analizi sonrası post hoc LSD testi sonucunda 1-10 yıl mesleki kıdem grubu ile 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem grubu arasında ve 11 - 15 yıl mesleki kıdem grubu ile 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem grubu arasında 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem grubu lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamayla 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem ($X = 3.70$) grubundaki yöneticilerin 1-10 yıl ($X=3.46$) ve 11 - 15 yıl ($X = 3.51$) mesleki kıdem grubundaki yöneticilere göre iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetlerini daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem grubu yöneticiler eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

5.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Eğitim Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 18: Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Eğitim Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

İç Kontrol Standartları	Eğitim	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	F	p
Kontrol Ortamı	Eğitim Enstitüsü	81	3.96	.64	G. Arası	1.68	4	.422	.82	.509
	Eğitim Fakültesi	192	3.81	.72	G. İçi	216.89	424	.512		
	Fen Edebiyat Fakültesi	50	3.95	.67	Toplam	218.58	428			
	Açık Öğretim Fakültesi	38	3.93	.76						
	Diğerleri	68	3.85	.75						
	Toplam	429	3.87	.71						
Risk Değerlendirme	Eğitim Enstitüsü	80	3.77	.74	G. Arası	3.06	4	.765	1.20	.310
	Eğitim Fakültesi	192	3.61	.80	G. İçi	269.53	423	.637		
	Fen Edebiyat Fakültesi	50	3.84	.74	Toplam	272.59	427			
	Açık Öğretim Fakültesi	38	3.76	.90						
	Diğerleri	68	3.65	.81						
	Toplam	428	3.69	.79						
Kontrol Faaliyetleri	Eğitim Enstitüsü	80	3.79	.64	G. Arası	2.42	4	.606	1.33	.256
	Eğitim Fakültesi	191	3.60	.67	G. İçi	191.44	422	.454		
	Fen Edebiyat Fakültesi	50	3.72	.63	Toplam	193.87	426			
	Açık Öğretim Fakültesi	38	3.64	.71						
	Diğerleri	68	3.60	.70						
	Toplam	427	3.65	.67						
Bilgi ve İletişim	Eğitim Enstitüsü	78	3.93	.77	G. Arası	2.23	4	.559	.88	.473
	Eğitim Fakültesi	191	3.74	.79	G. İçi	265.65	420	.633		
	Fen Edebiyat Fakültesi	50	3.86	.72	Toplam	267.89	424			
	Açık Öğretim Fakültesi	38	3.82	.83						
	Diğerleri	68	3.79	.83						
	Toplam	425	3.80	.79						
İzleme	Eğitim Enstitüsü	77	3.53	.96	G. Arası	1.48	4	.370	.43	.786
	Eğitim Fakültesi	190	3.39	.89	G. İçi	357.94	417	.858		
	Fen Edebiyat Fakültesi	50	3.52	.93	Toplam	359.42	421			
	Açık Öğretim Fakültesi	38	3.42	.89						
	Diğerleri	67	3.48	.97						
	Toplam	422	3.45	.92						

* $p < .05$

Tablo 18’de örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin eğitim değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($F_{(4 - 428)} = .82; p > .05$), risk değerlendirme ($F_{(4 - 427)} = 1.20; p > .05$), kontrol faaliyetleri ($F_{(4 - 426)} = 1.33; p > .05$), bilgi ve iletişim ($F_{(4 - 424)} = .88; p > .05$), izleme ($F_{(4 - 421)} = .43; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin eğitim değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Eğitim durumu farklı olan yöneticiler, iç kontrol standartlarının uygulanabilirliği konusunda benzer görüşte oldukları söylenebilir.

6.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Görev Yaptıkları Kurum Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 19: *Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Görev Yaptıkları Kurum Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları*

İç Kontrol Standartları	Görev Yapılan Kurum	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	F	p	G.Arası Fark
Kontrol Ortamı	1. İlköğretim Okulu	210	3.96	.67	G. Arası	7.31	5	1.462	2.92	.013*	1-2
	2. Genel Lise	55	3.63	.58	G. İçi	211.27	423	.499			1-6
	3. Anadolu Lisesi	27	3.91	.78	Toplam	218.58	428				2-4
	4. Meslek Liseleri	89	3.91	.68							4-6
	5. Halk Eğitim M.	36	3.75	.91							
	6. İlçe M. E. M.	12	3.47	.97							
	Toplam	427	3.87	.71							
Risk Değerlendirme	1. İlköğretim Okulu	210	3.76	.78	G. Arası	9.97	5	1.995	3.20	.007*	1-2
	2. Genel Lise	55	3.45	.70	G. İçi	262.61	422	.622			1-6
	3. Anadolu Lisesi	26	3.83	.82	Toplam	272.59	427				2-3
	4. Meslek Liseleri	89	3.75	.76							2-4
	5. Halk Eğitim M.	36	3.55	.89							3-6
	6. İlçe M. E. M.	12	3.10	.97							4-6
	Toplam	428	3.69	.79							
Kontrol Faaliyetleri	1. İlköğretim Okulu	209	3.67	.64	G. Arası	4.54	5	.910	2.02	.074	-
	2. Genel Lise	54	3.45	.61	G. İçi	189.32	421	.450			
	3. Anadolu Lisesi	27	3.70	.76	Toplam	193.87	426				
	4. Meslek Liseleri	89	3.74	.64							
	5. Halk Eğitim M.	36	3.69	.84							
	6. İlçe M. E. M.	12	3.31	.80							
	Toplam	427	3.65	.67							
Bilgi ve İletişim	1. İlköğretim Okulu	208	3.86	.78	G. Arası	7.44	5	1.488	2.39	.037*	1-2
	2. Genel Lise	54	3.62	.71	G. İçi	260.45	419	.622			1-6
	3. Anadolu Lisesi	27	4.01	.83	Toplam	267.89	424				2-3
	4. Meslek Liseleri	89	3.85	.74							3-6
	5. Halk Eğitim M.	35	3.63	.88							4-6
	6. İlçe M. E. M.	12	3.34	1.00							
	Toplam	425	3.80	.79							
İzleme	1. İlköğretim Okulu	208	3.47	.90	G. Arası	6.09	5	1.218	1.43	.211	-
	2. Genel Lise	54	3.25	.88	G. İçi	353.33	419	.849			
	3. Anadolu Lisesi	23	3.69	.91	Toplam	359.42	424				
	4. Meslek Liseleri	87	3.53	.89							
	5. Halk Eğitim M.	35	3.42	1.03							
	6. İlçe M. E. M.	12	3.05	1.19							
	Toplam	422	3.45	.92							

* $p < .05$

Tablo 19’da örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin görev yapılan kurum değişkenine göre anlamlı bir

farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol faaliyetleri ($F_{(5-426)} = 2.02; p > .05$), izleme ($F_{(5-424)} = 1,43; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin görev yaptıkları kurum değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Farklı kurumlarda görev yapan yöneticiler, kontrol faaliyetleri standartlarının ve izleme standartlarının uygulanabilirliği konusunda benzer görüşte oldukları söylenebilir.

Kontrol ortamı ölçeğinin puanlarının yöneticilerin görev yaptıkları kurum değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla yapılan, tek yönlü varyans analizi sonucunda grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(5-428)} = 2.92; p < .05$). Kontrol ortamı ölçeğinin puanlarının görev yaptıkları kurum değişkenine göre hangi alt gruplar arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonrası post hoc LSD testi sonucunda ilköğretim okullarında görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler ve ilköğretim okullarında görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticileri arasında ilköğretim okullarında görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Ayrıca, meslek liselerinde görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler ve meslek liselerinde görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticiler arasında meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamalarla ilköğretim okullarında ($X = 3.96$) ve meslek liselerinde ($X = 3.91$) görev yapan yöneticilerin İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde ($X = 3.47$) ve genel liselerde ($X = 3.63$) görev yapan yöneticilere göre iç kontrol sisteminde kontrol ortamını daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu ilköğretim okullarında ve meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin görüşlerine göre, kontrol ortamı standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

Risk değerlendirme ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(5-427)} = 3.20; p < .05$). Hangi alt gruplar arasında farklılaşmanın olduğunu belirlemek amacıyla yapılan post hoc LSD testi sonucunda ilköğretim okullarında

görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler ve ilköğretim okullarında görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticileri arasında ilköğretim okullarında görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Ayrıca, Anadolu liselerinde görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler, Anadolu liselerinde görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticiler arasında Anadolu Liselerinde görev yapan yöneticiler lehine ve meslek liselerinde görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticiler, meslek liselerinde görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler arasında meslek liseler görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamalarla ilköğretim okullarında ($X = 3.76$), Anadolu liselerinde ($X = 3.83$) ve meslek liselerinde ($X = 3.75$) görev yapan yöneticilerin İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde ($X = 3.10$) ve genel liselerde ($X = 3.45$) görev yapan yöneticilere göre iç kontrol sisteminde risk değerlendirme bileşeninin daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu ilköğretim okullarında, Anadolu liselerinde ve meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin görüşlerine göre, risk değerlendirme standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

Bilgi ve iletişim ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(5 - 424)} = 2,39; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda ilköğretim okullarında görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler ve ilköğretim okullarında görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticileri arasında ilköğretim okullarında görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Ayrıca, Anadolu liselerinde görev yapan yöneticiler ile genel liselerde görev yapan yöneticiler, Anadolu liselerinde görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticiler arasında Anadolu Liselerinde görev yapan yöneticiler lehine ve meslek liselerinde görev yapan yöneticiler ile İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde görev yapan yöneticiler arasında meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamalarla ilköğretim okullarında ($X = 3.86$), Anadolu liselerinde ($X = 4.01$) ve meslek liselerinde ($X = 3.85$) görev yapan yöneticilerin İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünde ($X = 3.34$) ve genel liselerde ($X = 3.62$) görev yapan yöneticilere göre iç kontrol sisteminde bilgi ve iletişim

bileşenin daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu ilköğretim okullarında, Anadolu liselerinde ve meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin görüşlerine göre, bilgi ve iletişim standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

7.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Görevi Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 20: Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Görevi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

İç Kontrol Standartları	Yönetim Görevi	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	F	p	G. Arası Fark
Kontrol Ortamı	1. İlçe M.E.Yön.	14	3.48	.89	G.Arası	3.02	3	1.007	1.98	.115	-
	2. Okul Yön.	89	3.93	.70	G.İçi	215.83	426	.507			
	3. Okul Yön. Yrd.	294	3.89	.67	Toplam	218.85	429				
	4. Halk E. M. Yön.	33	3.75	.95							
	Toplam	429	3.87	.71							
Risk Değerlendirme	1. İlçe M.E.Yön.	14	3.10	.90	G.Arası	5.64	3	1.881	2.99	.031*	1-2 1-3
	2. Okul Yön.	88	3.75	.82	G.İçi	266.98	425	.628			
	3. Okul Yön. Yrd.	294	3.71	.76	Toplam	272.62	428				
	4. Halk E. M. Yön.	33	3.57	.93							
	Toplam	429	3.69	.79							
Kontrol Faaliyetleri	1. İlçe M.E.Yön.	14	3.11	.75	G.Arası	1.94	3	.647	1.42	.234	-
	2. Okul Yön.	88	3.70	.65	G.İçi	191.95	424	.453			
	3. Okul Yön. Yrd.	293	3.65	.64	Toplam	193.89	427				
	4. Halk E. M. Yön.	33	3.71	.87							
	Toplam	428	3.65	.67							
Bilgi ve İletişim	1. İlçe M.E.Yön.	14	3.37	.95	G.Arası	3.92	3	1.309	2.09	.101	-
	2. Okul Yön.	87	3.84	.77	G.İçi	263.97	422	.626			
	3. Okul Yön. Yrd.	292	3.83	.77	Toplam	267.90	425				
	4. Halk E. M. Yön.	33	3.63	.90							
	Toplam	426	3.80	.79							
İzleme	1. İlçe M.E.Yön.	14	3.02	1.10	G.Arası	2.66	3	.888	1.04	.374	-
	2. Okul Yön.	86	3.47	.98	G.İçi	357.47	419	.853			
	3. Okul Yön. Yrd.	290	3.47	.87	Toplam	360.14	422				
	4. Halk E. M. Yön.	33	3.45	1.05							
	Toplam	423	3.45	.92							

* $p < .05$

Tablo 20’de örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin yönetim görevi değişkenine göre anlamlı bir farklılık

gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($F_{(3-429)} = 1.98; p > .05$), kontrol faaliyetleri ($F_{(3-427)} = 1.42; p > .05$), bilgi iletişim ($F_{(3-425)} = 2.09; p > .05$), izleme ($F_{(3-422)} = 1.04; p > .05$) ölçeklerinden elde edilen puanlar yöneticilerin yönetim görevi değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Farklı yönetim görevindeki yöneticilerin, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme standartlarının uygulanabilirliği konusunda benzer görüşte oldukları söylenebilir.

Risk değerlendirme ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(3-428)} = 2.99; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda ilçe milli eğitim yönetici grubu ile okul yöneticisi grubu yöneticiler arasında ve ilçe milli eğitim yönetici grubu ile okul yönetici yardımcısı grubu yöneticiler arasında okul yönetici grubu ve okul yönetici yardımcısı grubu lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamalarla okul yöneticilerinin ($X = 3.75$) ve okul yönetici yardımcılarının ($X = 3.71$) ilçe milli eğitim yöneticilerine ($X = 3.10$) göre iç kontrol sisteminde risk değerlendirmeyi daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır. Analiz sonucu okul yönetici ve yönetici yardımcılarının görüşlerine göre, risk değerlendirme standartlarını daha çok kabullenip uyguladıkları söylenebilir.

8.Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Değişkenine Göre Anlamlı Bir Farklılık Göstermekte midir?

Tablo 21: Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Standartlarının Uygulanabilirliğinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

İç Kontrol Standartları	Yönetim Kıdemi	N	X	ss	Varyans Kaynağı	Kareler Top.	sd	Kareler Ort.	F	p	G. Arası Fark
Kontrol Ortamı	1. 1-5 yıl	93	3.81	.66	G. Arası	3.68	3	1.228	2.42	.065	-
	2. 6-10 yıl	66	3.74	.75	G. İçi	214.89	425	.506			
	3. 11-15 yıl	81	3.81	.73	Toplam	218.58	428				
	4. 16yıl ve üzeri	189	3.97	.70							
	Toplam	429	3.87	.71							
Risk Değerlendirme	1. 1-5 yıl	93	3.61	.77	G. Arası	4.99	3	1.665	2.63	.049*	2-4
	2. 6-10 yıl	66	3.54	.77	G. İçi	267.59	424	.631			
	3. 11-15 yıl	81	3.61	.86	Toplam	272.59	427				
	4. 16yıl ve üzeri	188	3.80	.78							
	Toplam	428	3.69	.79							
Kontrol Faaliyetleri	1. 1-5 yıl	92	3.56	.63	G. Arası	5.49	3	1.832	4.11	.007*	1-4
	2. 6-10 yıl	66	3.50	.66	G. İçi	188.37	423	.445			
	3. 11-15 yıl	81	3.58	.66	Toplam	193.87	426				
	4. 16yıl ve üzeri	188	3.78	.68							
	Toplam	427	3.65	.67							
Bilgi ve İletişim	1. 1-5 yıl	93	3.69	.76	G. Arası	5.09	3	1.699	2.72	.044*	1-4
	2. 6-10 yıl	65	3.66	.78	G. İçi	262.79	421	.624			
	3. 11-15 yıl	81	3.78	.77	Toplam	267.89	424				
	4. 16yıl ve üzeri	186	3.92	.81							
	Toplam	425	3.80	.79							
İzleme	1. 1-5 yıl	93	3.35	.89	G. Arası	8.53	3	2.846	3.39	.018*	1-4
	2. 6-10 yıl	65	3.28	.80	G. İçi	350.88	418	.839			
	3. 11-15 yıl	79	3.33	.96	Toplam	359.42	421				
	4. 16yıl ve üzeri	185	3.61	.94							
	Toplam	422	3.45	.92							

* $p < .05$

Tablo 21’de örnekleme oluşturan yöneticilerin görüşlerine göre iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ölçeklerinin puanları yöneticilerin yönetim kıdemi değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları sunulmuştur.

Analiz sonucu iç kontrol standartları anket formunda yer alan kontrol ortamı ($F(3, 428) = 2.42; p > .05$) ölçeğinden elde edilen puanlar yöneticilerin yönetim kıdemi

değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Farklı yönetim kıdemine sahip yöneticilerin kontrol ortamı standartlarının uygulanabilirliği konusunda benzer görüşte oldukları söylenebilir.

Risk değerlendirme ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(3-427)} = 4.11; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 6-10 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamayla 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemine ($X = 3.80$) sahip yöneticilerin, 6 -10 yıl yönetim kıdemine ($X = 3.54$) sahip yöneticilere göre iç kontrol sisteminde risk değerlendirme standartlarını daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır.

Kontrol faaliyetleri ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(3-426)} = 4.11; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 1 - 5 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında, 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 6 - 10 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında, 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 11 - 15 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamayla 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemine ($X = 3.78$) sahip yöneticilerin, 1 - 5 yıl ($X = 3.56$), 6 - 10 yıl ($X = 3.50$) ve 11 - 15 yıl ($X = 3.58$) yönetim kıdemine sahip yöneticilere göre iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetleri standartlarını daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır.

Bilgi ve iletişim ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(3-424)} = 2,72; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 1 - 5 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında, 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 6 - 10 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamayla 16 yıl ve üzeri yönetim kıdeme sahip ($X = 3.92$) yöneticiler, 1 - 5 yıl ($X = 3.69$) ve 6 - 10 yıl ($X = 3.66$)

yönetim kıdemine sahip yöneticilere göre iç kontrol sisteminde bilgi ve iletişim standartlarını daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır.

İzleme ölçeğinin aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($F_{(3 - 421)} = 3.39; p < .05$). Gruplar arasında farklılığı belirlemek için yapılan post hoc LSD testi sonucunda 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 1 - 5 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında, 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 6 - 10 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında ve 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu ile 11 - 15 yıl yönetim kıdemi grubu yöneticiler arasında 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemi grubu yöneticilerin lehine istatistiksel olarak ($p < .05$) anlamlı bir farklılık saptanmıştır. Bu durum, en yüksek ortalamayla 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemine ($X = 3.61$) sahip yöneticilerin, 1- 5 yıl ($X = 3.35$), 6- 10 yıl ($X = 3.28$) ve 11 - 15 yıl ($X = 3.33$) yönetim kıdemine sahip yöneticilere göre iç kontrol sisteminde izleme standartlarını daha fazla uyguladıklarını ortaya koymaktadır.

BÖLÜM V

SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Bu bölümde, araştırmadan elde edilen bulgulara dayalı sonuçlara ve bu sonuçlara dayalı olarak geliştirilmiş olan önerilere yer verilmiştir.

1. Sonuç

- Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin kontrol ortamı uygulamaları yöneticilerin görev yapılan kurum ve yönetim görevi değişkenine göre farklılaşmaktadır.
- Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin risk değerlendirme faaliyetleri yöneticilerin görev yapılan kurum, yönetim görevi ve yönetim kıdemi değişkenine göre farklılaşmaktadır.
- Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri yöneticilerin yaş, mesleki kıdem ve yönetim kıdemi değişkenine göre farklılaşmaktadır.
- Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim uygulamaları yöneticilerin görev yapılan kurum ve yönetim görevi değişkenine göre farklılaşmaktadır.
- Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin izleme faaliyetleri yöneticilerin yönetim görevi ve yönetim kıdemi değişkenine göre farklılaşmaktadır.

2. Tartışma

Geleneksel Türk kamu yönetim sisteminin de hakim olan ilkeler ve uygulamalar etkili ve verimli kamu hizmetleri üretilmesini, toplumsal refahın artırılmasını sağlayamamıştır. Yönetime sorumluluk vermeyen, yetki paylaşımına, görev dağılımına ve esnekliğe olanak tanımayan, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı önemsemeyen, yönetimi sürekli olarak kendini besleyen bir karar süreci olarak değil de yalnızca bir “sevk ve idare” mekanizması olarak algılayan yapı gerek içsel, gerekse de dışsal birtakım faktörlerin etkisiyle değişmeye başlamıştır. Bu değişimin en belirgin yansıması Avrupa Birliği süreci ve bu kapsamda girilen yeniden yapılanma hareketleriyle çıkarılan ve yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol

Kanunu ile kamu ve eğitim kurumlarında hesap verebilirlik, şeffaflık, performans değerlendirme, etkinlik, etkililik, verimlilik, iç kontrol ve iç denetim alanlarında çalışmalar başlamıştır.

5018 sayılı Kanunun kabul edilmesiyle yönetim ilkeleri yönetim sistemine yerleştirilerek kurumsallaşma sağlanmıştır. Kurumsallaşma sürecinde şeffaflığa, hesap verebilirliğe, kurumda oluşan verimlilik bilincine, performans değerlendirmeye ve performans yönetimine, stratejik planlamaya ve stratejik yönetime, risk değerlendirmeye ve risk yönetimine, toplam kalite yönetimine ve kurumsal yönetime verilen önemin artması iç kontrol alanındaki gelişmeleri zorunlu kılmaktadır. İç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, ilgili mevzuata ve politikalara uygun olması ve raporlanan muhasebe ve diğer bilgilerin güvenilirliğiyle kurum amaçlarının gerçekleşmesi hakkında yönetime, iç ve dış paydaşlara makul güvence sunan ve insan temel üzerine kurulduğu için kurum çevresinden, yönetim kurulundan, yöneticilerden, personelden, iç denetçilerden ve dış taraflardan etkilenen dinamik ve bütünlük bir yönetim sürecidir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sürekli değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerle birlikte, kontrollerin etkinliğine dair görüş bildirecek taraflarca kullanılacak bir iç kontrol değerlendirme modeli ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda iç kontrol değerlendirme modeli olarak dünyada en çok bilinen ve en fazla kullanılan COSO modeli oluşturulmuştur. COSO modeline göre, yönetimin iç kontrol amaçlarına ulaşabilmesi ve kabul edilebilir bir güven düzeyi sağlaması için aşağıdaki beş bileşeni tasarlaması ve uygulaması gerekir;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

Bu çalışmada eğitim kurumlarının mevcut iç kontrol standartlarının etkinliğine yönelik genel bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm kurum fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. Eğitim kurumlarındaki yöneticilerin cinsiyet, yaş, mesleki kıdem, eğitim, görev yapılan kurum, yönetim görevi ve yönetim kıdemi değişkenlerine göre iç kontrol sisteminin yukarıdaki bileşenlerini oluşturan standartlarının farklılaşıp farklılaşmadığı

incelenmiştir. Çalışma, bu alanda yapılan ilk çalışma örneği olduğu için araştırmada elde edilen bulgular eğitim ve kamu kurumlarında yapılan uygulamalarla karşılaştırılmamış, işletmede yapılan çalışmalarla kısmen karşılaştırma yapılabilmektedir.

Yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyinin değerlendirilmesi için yapılan analizler sonucu iç kontrol standartlarının uygulanabilme düzeyinin iyi olduğu söylenebilir. Standartlarının uygulanabilirliğinin cinsiyet, eğitim değişkenine göre iç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme bileşenlerinin uygulamalarında farklılaşma olmadığı görülmüştür. Erkek ve kadın yöneticilerinin eğitim durumları farklı olsa da iç kontrol sistemi uygulamalarında benzer görüşe sahip oldukları söylenebilir.

Eğitim kurumlarında iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğinin yaş ve mesleki kıdem değişkenine göre iç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, izleme bileşenlerinin uygulamaların da farklılaşma olmadığı görülmüştür. Ancak, yöneticilerin verdiği cevaplar, 46 ve üzeri yaş grubu ve 16 yıl ve üzeri mesleki kıdem grubu yöneticilerin kontrol faaliyetleri standartlarını önemseyip uyguladıklarını göstermektedir. Ayrıca, eğitim kurumlarındaki iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğinin yöneticilerin yönetim kıdemi değişkenine göre 16 yıl ve üzeri yönetim kıdemine sahip olan yöneticilerin iç kontrol sisteminde risk değerlendirme standartlarını, kontrol faaliyetleri standartlarını ve izleme standartlarını önemseyip uyguladıkları anlaşılmaktadır. Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminde yönetim kıdemi değişkenine göre risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme uygulamaları farklılaşmaktadır. Eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri standartları yaşın, mesleki kıdemin ve yönetim kıdeminin artması uzmanlaşmayı, deneyimi, mesleki yeterliliği de beraberinde getirdiği için kontrol faaliyetlerinin standartlarının daha çok önemsendiği, kabullenildiği ve uygulandığı söylenebilir.

Eğitim kurumlarındaki iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğinin yöneticilerin görev yaptıkları kurum değişkenine iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri ve izleme uygulamalarında farklılaşma olmadığı görülmüştür. Ancak yöneticilerin verdiği cevaplar, İlköğretim okullarında ve meslek liselerinde görev yapan yöneticilerin ilçe milli eğitim müdürlüğünde ve genel lisede görev yapan yöneticilere göre iç kontrol sisteminde kontrol ortamı standartlarını, risk

değerlendirme standartlarını, bilgi ve iletişim standartlarını önemseyip uyguladıkları anlaşılmaktadır. Ayrıca, Anadolu liselerinde görev yapan yöneticilerin ilçe milli eğitim müdürlüğünde ve genel liselerde görev yapan yöneticilere göre risk değerlendirme standartlarını, bilgi ve iletişim standartlarını önemseyip uyguladıkları anlaşılmaktadır. Eğitim kurumlarında uygulanan iç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim uygulamaları yöneticilerin görev yapılan kurum değişkenine göre farklılaşmaktadır.

Duman'ın 2006 yılında Isparta da tekstil sektöründe faaliyet gösteren 16 işletme üzerinde yaptığı çalışmalar sonucunda işletmelerin %63'ünün örgüt şeması oluşturduğu ve %50' sinin örgüt şemalarını günün koşullarına göre geliştirdiğini belirtilerek iç kontrol için önemli olan örgüt yapısının kurulduğu belirlenmiştir. Ayrıca, işletmelerin %63'ün de yetki ve sorumlulukların tanımlandığı, %56'sında tanımlanmış politikalarının olduğu, %31'inin ise politikalarını belirlediği tespit edilmiştir. Ayrıca, Erdoğan (2009), enerji, madencilik, ulaştırma ve tarım sektöründe faaliyet gösteren 15 KİT üzerinde yaptığı araştırmasında KİT'lerde kendilerine özgü etik değerler ve davranış kurallarının oluşturulmadığı ve etik değerlerin anlatılmasına ilişkin herhangi bir eğitimin verilmediği, katılımcı bir yönetimin hakim olduğu, insan kaynakları yönetimi KİT'lerde personelin yarısından fazlasının sorumluluklarının yerine getirecek nitelikte olmadığı, hizmet içi eğitim seviyesinin yükseğe yakın olduğu sonuçlarına elde etmiştir. Bu sonuçlar araştırmamızda elde edilen bulgularda yöneticilerin farklı kurumlarda çalışması farklı iç kontrol sistemlerinin ve kontrol ortamı uygulamalarının farklılaşmasına neden olduğunu sonucunu desteklemektedir.

Erdoğan (2009), araştırmasında KİT'lerin %33 de iç ve dış risk tanımlaması yaparak riskleri düzenli takip ettikleri, %67' sinin ise risk değerlendirmesi yapmadıkları, %73'ü kaynak planlaması yaparken riskli alanlara öncelik verildiğini ve her zaman bu ilkeye uygun hareket etmedikleri sonucunu elde etmiştir. Bu durum araştırmamızda elde edilen bulgulara göre eğitim kurumlarının farklılaşmasının iç kontrol sisteminde risk değerlendirme uygulamalarının farklılaşması sonucunu desteklemektedir.

Koçak Şen (2008), araştırmasında temel politika ve prosedürlere sahip işletmelerde fiziksel kontrollerin yapıldığı, görevler ayrılığı konusunda çalışmanın yapıp yapılmadığının belli olmadığı, bilgilerini işleme tabi tutulduğu belirlenirken, temel politika ve prosedürlere sahip

olmayan işletmelerde ise görevlerin ayrılığını uygulamadıkları, fiziki kontrollerin yapılmadığı, bilgileri işleme tabi tutulup tutulmadığı belli olmadığı belirlenmiştir. Ayrıca gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmeler bilgileri işleme tabi tutarken, mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmeler bilgileri işleme tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Erdoğan (2009), madencilik sektöründe faaliyet gösteren 4 KİT'in kontrol faaliyetlerini geliştirdikleri, enerji sektöründe faaliyet gösteren 4 KİT'in geliştirme sürecine devam ettiği ve iç kontrol sistemini geliştirmemiş olan 7 KİT'e mevcut durum analizinin yapılmadığı, yönetimin tutumundan ve bu alandaki çalışmaları personelin sahiplenmemesinden kaynaklanan sorunların olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca kontrol faaliyetleri uygulamalarında 7 KİT şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gibi yönetim ilkelerinin yaygınlaşmamasından ve 7 KİT'e ise kurum içi bilgi paylaşımından kaynaklanan sorunlarla karşılaşıldığını belirtmiştir (Erdoğan, 2009). Bu çalışmalar araştırmamızda elde edilen bulgulara göre eğitim kurumlarında uygulanan kontrol faaliyetlerinin farklı eğitim kurumlarında farklılaşmadığı sonucunu desteklememektedir.

Merz ve Sauber (1995), küçük işletmelerde uygulanan yönetsel kontrolleri belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada inceledikleri işletmeleri dört tip olarak ayırmışlardır. Merz ve Sauber'in birinci tip işletmeler olarak tanımladığı basit yapıya sahip küçük firmalar merkezi yönetime sahip olup minimum planlama ve kontrol yaptıklarını belirtmişlerdir.

Dinamik, rekabetçi, farklı olan, planlamaya, teşkilatlanmaya ve kontrol faaliyetlerine karşı olarak tanımlanan dördüncü tip işletmelerin, formalitelerle uğraşmayarak otoritelerini düşük yönetim kademelerine devrettiklerini, çevre analizi ve gözlemler yaparak girişimci faaliyetlerde bulduklarını, personel arasında iç iletişim aracılığıyla etkileşimi desteklediklerini belirtmişlerdir.

Formal, gözlemci, verimli, geleceğe yönelik ve maliyet kontrollü görüş açısına sahip olarak tanımlanan ikinci tip işletmeler birinci ve dördüncü tip işletmelerin karması niteliğinde olduğundan karma yapıdaki işletme olduğunu belirtmişlerdir. Karma işletmeler yapı bakımından merkezleşmiş, sezgisel ve basit yapıya sahip oldukları için birinci tip işletmeler benzerken gelecek için plan yapmaları ve fırsatları değerlendirebilmek amacıyla çevrelerini araştırmaları ile dördüncü tip firmalara benzediklerini ifade etmektedirler.

Bölüm esasına göre örgütlenen, planlı olan ve nispeten büyük işletmeler olarak tanımlanan üçüncü tip işletmelerin kısmen bürokratik bir yapıda olduğunu, girişimci ve daha çok uzmanlaştıklarını belirtmişlerdir (Merz ve Sauber, 1995). Çalışmada eğitim kurumlarının analiz bulgularını Merz ve Sauber'in çalışmasındaki üçüncü tip işletmelerin analiz bulgularıyla karşılaştırılması yerinde olacaktır.

Merz ve Sauber (1995), çalışmasındaki üçüncü tip işletmelerle ilgili analiz sonucunda elde edilen bulgulara göre bu gruba giren işletmelerin genel olarak kontrol faaliyetlerini uyguladıklarını ve bu faaliyetlerin yapılmasına yönelik olumlu görüş bildirdikleri belirlenmiştir. Yapılan çalışmada kontrol faaliyetlerinin hangisinin yapıp yapılmadığına dair ayrıntılı bulgu sonuçları verilmemiştir. Araştırmamızda elde edilen bulgulara göre eğitim kurumlarında kontrol faaliyetlerinin yapılmasına yönelik belirlenen olumlu görüşler doğrultusunda genel olarak kontrol faaliyetlerinin uygulandığı söylenebilir.

Koçak Şen (2008) mermer ve gıda sektöründe faaliyet gösteren 40 farklı şirkette iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri uygulamasını; performans incelemeleri, bilgilerin işleme tabi tutulması, fiziksel kontroller, görevler ayrılığı olarak dört gruba ayırarak incelemiştir. Araştırmada işletmelerin faaliyette buldukları sektörlerle göre karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda farklı alanlarda bulunan işletmelerin politika ve prosedürler açısından, performans incelemelerine ve görevler ayrılığına yönelik benzer tutum sergilediklerini belirlemiştir. Bu durum araştırmamızda elde edilen verilerin analizi sonucu eğitim kurumlarının farklılığı iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetleri uygulamalarının farklılaşmadığı sonucunu desteklemektedir.

Erdoğan (2009), araştırmasında bilginin yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve yatay olmak üzere yönetici ve personele ulaşmasında etkili iletişim kanallarının oluşturulmasında KİT'lerin %66.7'sinde iletişimin orta seviyede, %26.7'sinde kanalların her yönde iletişimin etkin işlediği, %6,7'sinde yukarıdan aşağıya doğru iletişim kanallarının etkin işleyip diğer düzeylerde işlemediği sonucu elde edilmiştir. Bu durum araştırmamızda elde edilen verilerin analizi sonucu eğitim kurumlarının farklılaşması iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim uygulamalarının farklılaşması sonucunu desteklemektedir.

Eğitim kurumlarındaki iç kontrol standartlarının uygulanabilirliğinin yöneticilerin yönetim görevi değişkenine göre okul yöneticileri ve yönetici yardımcılarının, ilçe milli eğitim yöneticilerine göre iç kontrol sisteminde risk değerlendirme standartlarını önemseyip uyguladıkları anlaşılmaktadır. Eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin yönetim görevi değişkenine göre risk değerlendirme farklılaşmıştır.

Duman (2006), araştırmasında işletmelerin % 50'sinde i denetçi veya kontrolörün olduğunu, % 43'nde i denetçinin program ve raporları gözden geçirdiği ve % 38'nde işletme yönetiminin i denetimi faaliyetlerinin yürütülebilmesi için kaynak sağladığı belirtilmiştir. Ayarica, Erdoğan (2009), araştırmasında KİT'lerin 14 tanesinde, faaliyetlerin ve iş sonuçlarının kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirilip değerlendirilirken, kuruluşların faaliyetlerini değerlendirirken kullandıkları araçların farklı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu alışma eğitim kurumlarında iç kontrol sisteminin izleme uygulamalarında yapılan değerlendirme kurumların ve yönetici görevlerinin farklılaşmasıyla farklılaştığı sonucunu desteklemektedir.

Eğitim kurumlarındaki performans yönetimi ile görevler tanımlanmakta, hedefler daha net belirlenmekte, hedeflere yönelik stratejiler geliştirilmekte ve bu süreç sonucunda hedeflere ulaşma derecesi değerlendirilmektedir. Kurumda stratejik planlama ile önceliklerin belirlenmesine dayanan kaynak tahsisini sağlamaktadır. Eğitim kurumlarında toplam kalite yönetimi uygulamasıyla bütün süreçleri, hizmet vernleri katılımcı bir yaklaşımla geliştirirken kurum saygınlığını artırmak için kurumda elde edilen sonuçların sürekli iyileştirilmesini temel alır. Performans yönetimi, toplam kalite yönetimi, risk yönetimi ve stratejik yönetim dahilinde amaçlara ve hedeflere ulaşmada, görevlerin gerçekleştirilmesinde yararlanılan planları, yöntemleri, teknikleri, politika ve prosedürleri kapsayan iç kontrol sistemi; varlık ve kaynakların amacına uygun olarak kullanımını ve korunmasını, bilginin güvenilir bir şekilde zamanındartilmesini, işlemlerin uluslar arası standartlarda gerçekleştirilmesini, mevzuata ve kurallara uygunluğunu sağlar.

İç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini tespit eden en önemli glerden birisi güçlü ve sağlam bir risk yönetimiyle desteklemesidir. İç denetim faaliyetleri sonucu risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğini değerlendirip geliştirerek disiplinli ve sistematik bir yaklaşım geliştiren ve iç kontrol sisteminin izleme

bileşeninde yer alan iç denetçiler kurum amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar. Dolayısıyla, yönetimin kapsamlı ve çok boyutlu bilgilendirilmesi yapılarak stratejik hedefler ulaşılması ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla uygunluk düzeyi değerlendirilebilmekte, yönetim hareket kabiliyeti ve kararlarının isabeti artmaktadır.

İç kontrole ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken temel nokta; iç kontrolün insan temelli olmasıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminde şeffaflık, adillik, hesap verebilirlik, hesap sorabilirlik gibi etik davranışların, örgütsel standartların oluşturulması ve kontrolü ile teşvik edilebilir. Dolayısıyla kurum kültürüne uygun olarak etik ve ahlak kurallarının geliştirilmesi ve tüm personelin bu kurallar dahilinde çalışmalarının sağlanması iç kontrol mekanizmasının sağlıklı işleyişinin ön koşuludur. Sonuç olarak, etik ve ahlak kurallarının yerleştirildiği bir eğitim kurumunda etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulması ile; stratejik önceliklere göre kaynak dağılımı ve harcama sağlanacak, performans kriterleri geliştirilecek, performans ve risk değerlendirmesi yapılarak öngörülebilirlik sağlanacak, sürekli izleme ile oto-kontrol aktif hale gelecek, kurum içi iletişim artacak, kurum içi birimleşme ve uzmanlaşma artacak, performans değerlendirmesi yapılacak, yetki ve sorumluluk dengesi sağlanacak, kurum faaliyetlerinde etkinlik-verimlilik-ekonomiklik sağlanacak, kurumsal hizmetinde kalite ve performans artırılabilecek, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu gelişecektir.

3. Öneriler

- Eğitim kurumlarında kontrol ortamı etkinliğini artırılması için örgüt şemaları belirlenerek organizasyon yapısı oluşturulmalı, yetki ve sorumluluklar tanımlanmalı, etik değerler ve davranış kuralları oluşturulmalı ve eğitimi verilmeli, yönetim felsefesi ve çalışma tarzını belirten politikalar geliştirilmeli ve tanımlanmalı, katılımcı yönetim yaklaşımı benimsenmeli, insan kaynakları politikaları ve uygulamalarının değer verilmeli ve hizmet içi eğitim seviyesi yükseltilmeli, yeterliliğe ve uzmanlığa sahip yeterli sayıda personel istihdam edilmelidir.
- Eğitim kurumlarında risk değerlendirme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için riskler belirlenmeli, tanımlanmalı ve düzenli takip edilmeli, risk alanlarının önem derecesi ve öncelik sırası belirlenmeli, etkin ve sağlam bir risk yönetimi yaklaşımı geliştirilmelidir.

- Eğitim kurumlarında kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için politika ve prosedürler belirlenmeli, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanmalı, performans değerlendirmesi yapılmalı, görevler ayrılığı ile görev tanımları yapılmalı, yönetim ve personel olumlu tutum geliştirmelidir.
- Eğitim kurumlarında bilgi ve iletişim uygulamalarının etkinliğinin artırılması için kurumda yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve yatay olarak etkili iletişim kanalları oluşturulmalı, elde edilen bilgiler zamanında doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanması sağlanmalı, ilgililerin yetkileri çerçevesinde bilgiye erişim sağlanmalıdır.
- Eğitim kurumlarındaki izleme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için kurum faaliyetleri düzenli ve sistematik bir şekilde gözlemlenmeli, gözlem sonuçları raporlanmalı ve değerlendirilmeli, faaliyetlerinde yönetimden bağımsız bir iç denetim birimi kurulmalı, iç denetim faaliyetleri için gerekli kaynak sağlanmalı, iç kontrol sisteminin geliştirmek için yönetim iç denetim raporlarında sunulan önerileri dikkate almalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB -100 Örneği*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Finans Bilim Dalı.
- Acar, İ. A. (2005). İç Denetim, Stratejik Plan, Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler. s.78-83. <http://www.yerelsiyaset.com/pdf/subat2008/19.pdf>, Erişim Tarihi: 03.10.2010
- Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Maliye Dergisi*, S.136, s.3. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh234.pdf>, Erişim Tarihi: 28.03.2011
- Acındı, A. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İşletme Mühendisliği Anabilim Dalı İşletme Mühendisliği Programı.
- AICPA [American Institute of Certified Public Accountants] (1949). *Internal Control – Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant*. New York: American Institute of Certified Public Accountants,
- AICPA. (2005). *Codification of Statements on Auditing Standards Including Statments on Standards for Attestation Engagements*, New York:American Institute of Certified Public Accountants, AU 319.93, s.175.
- Akça, A. (2008). *Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye’deki Uygulamalar*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe –Finansman Bilim Dalı. Ankara.
- Akçıl, M. (2007). Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi. http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/makcil_ickontrol.pdf, Erişim Tarihi: 04.05.2011
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 72,139.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4(14) Ocak 2005, s.90.
- Aktan, C. C. (2006). *Kurumsal Şirket Yönetimi*. SPK Yayınları, Ankara, s.5.
- Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*. Barış Yayınları, 3.Baskı, s.281, İzmir.

- Aldridge C. ve Colbert, J., L. (1994). Management's Report on Internal Control, and The Accountant's Response. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 9 No.7, 21-28.
- Alıcı, O. V. (2007). Belediyelerin İç ve Dış Denetimi. *Mahalli İdareler Dergisi*, Yıl 2007, Sayı 153, Nisan ,s.57.
- Aras, A. A. (2005). *Sürdürülebilir Süreç Yönetimi*. Kalder Yayınları, İstanbul.
- Arcagök, M. S. ve Yörük, B. (2004). Yönetim Kontrolü/İç Kontrol. *Maliye Dergisi*, 145, 1-11.
- Arcagök, M. S. (2005). Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol. 20. *Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma*. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1, Ağustos. <http://www.tkgm.gov.tr/Turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, Erişim Tarihi: 15.04.2011
- Arens Alvin A., Randal J. Elder ve Mark S. Beasley (2006). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. 11th Edition, *New Jersey: Pearson Prentice Hall*, s.275.
- Aslan, S. (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, s.8-10.
- Ataman, A, B. (2000). *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.15.
- Ataman, Ü., Hacırustemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1.Baskı, İstanbul.
- Azaltun, M. (1999). *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Balcı, A. (2008). *Kamu Yönetiminde Hesap Verilebilirlik Anlayışı*. Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar Sorunlar Tartışmalar Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları. (Edt: A. Nohutçu, A. Balcı, B. Coşkun ve N. K. Öztürk). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Balcı, A. (1995). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler*. Ankara.
- Baş, H. (2005). Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma*. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ,Yayın No.1.
- Başaran, İ. E. (2000). *Yönetim*. Ankara: Gül Yayınevi.

- Başku, F. (2009). *Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminde İç Kontrol Etkinliği, Alstom ve NCR Örneği Uygulaması*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bilim Dalı.
- BDDK [Bakanlar Denetleme ve Düzenleme Kurulu] (2001). *Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik*.24312 sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Bıçakçı, A. B. (2009). *BM Küresel Sorumluluk Anlaşması Bağlamında Kurum İçi Halkla İlişkilerde Mükemmellik ve Çalışanların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısı*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Reklamcılık ve Halkla İlişkiler Anabilim Dalı.
- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 3. Baskı.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E., Akgün, Ö., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Pegem Akademi. Ankara.
- Carmichael R. Douglas, J. John Willingham ve A. Carol Schaller. (1996). *Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Theory and Practice*. Sixth Edition, The Mc.Graw-Hill Comp, Inc.
- Cavlı, M. (2009). *Şirket Çevreciliği Ekseninde Türkiye'deki Şirketlerin Çevresel Sorumlulukları*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Çevre Bilimleri Anabilim Dalı.
- Cendon Antonio Bar. (2009). *Accountability ve Public Administration: Concepts, Dimensions, Developments*. <http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006506.pdf> .Erişim Tarihi: 11.11.2010
- Ceylan, M. (1997). Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi ve Müşteri Memnuniyeti. *Eğitim Yönetimi Dergisi*,S.1,s.23-29. <http://www.pegema.com.tr/dosyalar/dokuman/1079> Erişim Tarihi: 10.01.2012
- Collier, P. M.,Berry, A. J. ve Burke, G. T. (2007). Risk and Management Accounting: Best Practice for Enterprise-wide Internal Control Procedures. *The British Accounting Review*, Vol: 39, p. 265–266.
- Corporate Governance Developments in the UK <http://www.icaew.co.uk/internalcontrol> Erişim Tarihi: 20.05.2011
- COSO [Committee Sponsoring Organizations of The Treadway Commission] (1994a). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, , New Jersey, September.

- COSO (1994b). *Internal Control: Integrated Framework - Evaluation Tools*, American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey.
- COSO (1994c). *Internal Control: Integrated Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey.
- Cömert Doyrangöl, N. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60, Temmuz-Ağustos-Eylül.
- Cömert, N. ve Uzun A. K. (2007). İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlkeler, Yaklaşımlar, Örnek Olaylar. *İstanbul: Deloitte Academy Ders Notları*.
- Curtis C. Verschoor. (2002). *Reflections on the Audit Committee's Role*. Internal Auditor, April. http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_2_59/ai_85014795
Erişim Tarihi: 20.06.2011
- Çağlar, A. (2010). *21. Yüzyılda Okulun Değişen Rolü ve Yeni Eğilimlere İlişkin Değişen Bazı Öngörüler. 21.Yüzyılda Eğitim ve Türk Eğitim Sistemi*.(Edt: Oğuz, O., Oktay, A. ve Ayhan, H.). Pegem Akademi Yayıncılık, 2.Basım, Ocak, Ankara.
- Çakıl, R. Z. (2006). *Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi – İstanbul İlçe Milli Eğitim Yöneticilerinin Eğitimde Kaliteyi Algılayış Düzeyleri*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı.
- Çalışkan, A. E. (2009). *Dış Ticaret İşletmelerinde Risk Yönetimi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Uluslararası Ticaret ve Para Yönetimi Bilim Dalı.
- Çelik, V. (2000). *Okul Kültürü ve Yönetimi*. Pegem Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- Çelik, V. (2006). *Eğitimde Moral Liderlik*. Türk Eğitim Sisteminde Yeni Paradigma Arayışı Bildiriler Kitabı, Eğitim Bir Sen Yayınları, Ankara.
- Çetin, K. (2007). *MEB Okullarında Kalite Yönetimi ve Uygulamanın Değerlendirilmesi Üzerine Bir Alan Araştırması*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.
- Çınar, İ. (2000). *Okulda Değişim ve Toplam Kalite (Bir Değişim Öyküsü)*. Eğitim Dergisi www.egitirim.gen.tr_site_arsiv_60-sayı-26_400-degisim-toplam-kalite-yonetimi.html.pdf, Erişim Tarihi: 25.12.2011
- Çınar, İ. (2009). Küreselleşme, Eğitim ve Gelecek. *Kuramsal Eğitim Bilimleri Dergisi*. 2(1), 14-30.

- Çıplak, V. (2009). *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Çoban, A. E. (2008). *Kamuda Stratejik Planlama*. Milli Produktivite Merkezi (MPM). Uzmanlık Tezi.
- Çolak, H. B. (2007). Yeni Harcama Süreci Neler Getiriyor. *Mahalli İdareler Dergisi, Yıl 2007, Sayı 153, Nisan*, s.53.
- Çömlekçi, F., Kepekçi, C. ve Erdoğan, M. (1992). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir.
- Çömlekçi, N. (2001). *Bilimsel Araştırma Yöntemi ve İstatistiksel Anlamlılık Sınamaları*. Ankara: Bilim Teknik Yayınevi.
- Çubuk, D. (2009). *Türkiye'deki Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Sivil Toplum Kuruluşları Yöneticilerinin Tutumları Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler ve Tanıtım Anabilim Dalı.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Güz, 1(1)*,66-67.
- Defliese, Philip L. (1990). *Montgomery's Auditing (College Version)*, 11th Edition, U.S.A. John Wiley&Sons Inc.
- Deloitte ve Touche. (2003). İç Denetim Bülteni, *Sayı:2, Mart/Nisan*.
- Demir, V. (1999). İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 İle SAS 78'in Karşılaştırılması. *Muhasebe-Finans Dergisi. 8(11)*, 89-105.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Bahar /1, Sayı7*, s.172.
- Demirel, A. (2007). *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.
- Dicle, B. (1997). Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol. *Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:187, Mart*, s.40.
- Doğan, N. (2007). *İş Etiğinin Kurumsal Sosyal Sorumluluktaki Rolü ve Bir Araştırma*. Marmara Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı.

- Dirimtekin, T. (1981). Muhasebe Denetim Raporları. *Bursa: Bursa İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları. Yayın No.8, s.11.*
- DPT [Devlet Planlama Teşkilatı] (2000). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- DPT. (2003). Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu. Nihai Taslak,s.6.
- DPT. (2007). *Devlet Planlama Teşkilatı Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı 2007-2013, Kamuda İyi Yönetişim. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT: 2721-ÖİK: 674, Ankara.*
- Dündar, D. (2007). *Eğitim Yöneticisi Olan Ortaöğretim Kurumları Okul Müdürlerinin Performans Yönetimi Yeterliliklerinin Toplam Kalite Yönetimi Açısından İncelenmesi (Bakırköy İlçesi Örneği).* Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Eğitim Yönetimi ve Denetimi Bilim Dalı.
- Ekinci, M. ve Özeren, B. (2004). *İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, Çeviri, Mart, s. 17.*
- Elitaş, C. (2003). Kontrol Önlem ve Yordamlarının Üst Yönetim, Orta ve Alt Yönetim ile İş Görenler Açısından Rolü ve Önemi. Maltepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik, *Toplumsal ve Siyasal Analiz Dergisi, Sayı: 1, s. 23- 35.*
- Eliuz, A. (2007). *Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma.* Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Erdinç, H. S. (2006). *Toplam Kalite Yönetimi Yönünden Müfredat Laboratuvar Okulları ve Diğer Okullarda Çalışan Öğretmenlerin Nitelikleri İle Okula Yönelik Tutumları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma.* Yayımlanmış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı Eğitim Programları ve Öğretim Programı.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim.* Maliye ve Hukuk Yayınları. 2. Baskı. Ankara.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- Eren, E. (1990). *İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim.* İstanbul, s. 15.

- Erkan, V. (2007). *Kamu Kuruluşlarında Stratejik Planlamanın Başarısını Etkileyen Faktörler*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Ersen, H. (2003). *Topyekün Mükelleşme Sürecinde İnsan Kaynakları ve Kalite*. Maestro Yayınları, 2. Basım, İstanbul.
- Erüz, E. ve Arcagök, M. S. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Eylül.
- Flagg, James C., Miller, Jeffrey R. ve Smith, L. Murphy. (1993). *SAS 55 and The Small Business Engagement. (Statement of Accounting Standard 55)*. The CPA Journal, January.
- FRC. (2005). *Internal Control Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. October.
- GAO [U.S. Government Accountability Office] (1999). *Standards for Internal Control in the Federal Government*, November. <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>, Erişim Tarihi:10.04.2011
- Gauthier, S., J. (2006). *Understanding Internal Control*. Government Finance Review.
- Gazev, S. (2007). *Türkiye 'de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı. Ankara.
- Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Gönülaçar, Ş. (2008). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*.
- Göze, D. (2008). *Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi-İç Kontrolün Kurumsal Performansta Etkisi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Isparta.
- Gümüştekin, G. E. (2005). *KOBİ Niteliğindeki Aile İşletmelerinin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Kütahya Seramik Sanayi Örneği. C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 71- 93*.
- Güngör, C. R. (2010). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kampanyalarının İşletmeye Olan Katkıları*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler Ve Tanıtım Anabilim Dalı.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, s.50-51.İstanbul.

- Güredin, E. (2000). *Denetim*. Beta Basım Yayım Dağıtım, 10. Baskı, İstanbul.
- Güven, F. M. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi*.Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Hermanson, D. R. ve L. E. Rittenberg. (2003). *Chapter 2: Internal Audit and Organization Governance*. The Institute of Internal Auditors Reseach Foundation , Florida.
- Hesapcıoğlu, M. (2010). *Postmodern Küresel Toplumda Eğitim, Okul ve İnsan Hakları*.21. *Yüzyılda Eğitim ve Türk Eğitim Sistemi*.(Edt: Oğuz, O., Oktay, A. ve Ayhan, H.). Ankara. Pegem Akademi Yayıncılık , 2.Basım, Ocak.
- Holmes, Arthur W. ve Overmyer, Wayne S. (1975). *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*. İstanbul, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, s.192.
- Hoy, Wayne, K. ve Miskel, Cecil, G. (2010). *Educational Administration Theory, Research, and Practice Teori (Eğitim Yönetimi Teori, Araştırma ve Uygulama)*.7.Baskıdan Çeviri, Çeviri Editörü: Selahattin Turan, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Hubbard, Larry D. (2003). *Understanding internal controls: auditors who can accurately interpret COSO's internal control framework offer great value to management - Back To Basics - Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission's Internal Control-Integrated Framework* .Internal Auditor, October http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_5_60/ai_110222002. Erişim Tarihi: 10.03.2011
- IIA [The Institute of Internal Auditors] (2005). *Putting COSO's Theory into Practice*. Tone at the Top, Issue 25.November.
- INTOSAI [International Organization of Supreme Audit Institutions] (2001a). *Internal Control: Proving a Foundation for Accountability in Government, An Introduction to Internal Control for Managers in Governmental Organization*, Belgium.
- INTOSAI, (2001b). *International Organisation of Supreme Audit Institutions*. http://en.wikipedia.org/wiki/International_Organization_of_Supreme_Audit_Institutions Erişim Tarihi: 20.10.2010
- INTOSAI, (2004). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Belgium. [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf) Erişim Tarihi:10.09.2010
- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?MevzuatKod=7.5.9813>, Erişim Tarihi: 08.08.2010

- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. İstanbul Defterdarlığı.
<http://www.ist-def.gov.tr/mevzuat/5018/onmalikontrolyonet.htm>
 Erişim Tarihi: 09.08.2010
- Kalkan, Y. (2009). *İlköğretim ve Ortaöğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının İş Değerleriyle İlişkisi*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Denetimi Programı.
- Kantaroğlu, B. (2008). *Türk Yüklenicilerinin Oluşturduğu Uluslar arası Joint Venture'larda Ortaklık Nedeniyle Oluşan Riskler ve Çözüm Stratejileri*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Mimarlık Anabilim Dalı Proje ve Yapım Yönetimi.
- Kantos, Z. E. (2010). *İlköğretim Okulu Yönetici ve Öğretmenlerinin Görüşlerine Göre Kamu ve Özel İlköğretim Okulları İçin Bir Hesap Verilebilirlik Modeli*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Politikası Anabilim Dalı Eğitim Yönetimi ve Teftişi Doktora Programı.
- Karaaslan, E. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim. *Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, Ocak-Şubat, s.25*.
- Karacaer, S. ve İbrahimoglu, N. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.21, Sayı.1, s.221-222*.
- Kayım, A. (2006a). Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları. *TİDE İç Denetim Dergisi, 15, 28-32*.
- Kayım, A. (2006b). İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi. *Mali Pusula Dergisi, 19, 116-122*.
- Kaymakçı, T. (2009). *İlköğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları ve Karşılaşılan Engeller (Bayrampaşa Örneği)*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı Ankara: Gazi Kitapevi, s.132.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*. Eskişehir İktisadî ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251- 171, Eskişehir.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. TESMER Yayınları: 6. Ankara.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Siyasal Kitabevi , Ankara.

- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Keskin, D. (2003). Eğitimde Reform. *Kamu Yönetimi I. Ulusal Kurultayı. Ana Konu: Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısının Ulusal ve Uluslar Arası Boyutları*. İnönü Üniversitesi. Malatya. 18-19, Aralık.
- Kesim, E. (t.y.). Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu). <http://www.etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf>
Erişim Tarihi: 05.02.2012
- Kileci, M. N. (2009). *İş Riski Yönetiminin İşletme Yönetimine Etkisi ve Bir Sanayi İşletme Uygulaması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Kocabay, İ. (1998). İşletmelerde İç Denetim. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:198, Şubat, s.25.
- Kocatepe, Ş. (2010). *Eğitimde Stratejik Planlama ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Okul Yöneticileri Tarafından Algılanması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Koçak Şen, İ. (2008). *İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar da Bir Uygulama*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Koçak, M. (t.y.). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5018 Sayılı Kanunun Değişiklikleriyle). <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/327/322>, Erişim Tarihi: 20.06.2011
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz s. 1.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, Erişim Tarihi: 10.07.2011
- KPMG Review. (1999). *Internal Control: A Pratical Guide*. October.
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetim Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. İstanbul.
- Kutluhan, Y. (2003). Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:50-51, s.77.

- Küçüksüleymanoğlu, R. (2008). Stratejik Planlama Süreci. *Kastamonu Eğitim Dergisi*. Ekim,16,403-412.
- Larry F. Kanrath, (2002). Auditing: “A Risk Analysis Approach”. *South-Western Thomson Learning, USA, 2002, s.213-214.*
- Madendere, M. A. (2005). Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü. TİDE Çeviri/Derleme, Ekim.
- Martgün, Ş. S. (1996). *Yükseköğretim’de Stratejik Planlamanın Uygulanabilirliği*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Planlaması.
- Marshall, B. Romney ve Paul John Steinbart. (2003). *Accounting Information Systems*. Prentice Hall, New Jersey, s.210-212.
- MEB [Türkiye Cumhuriyeti Milli Eğitim Bakanlığı] (1999a). Eğitim Bölgeleri ve Eğitim Kurumları Yönergesi. *Ankara:Tebliğler Dergisi, Kasım 1999/2506.*
- MEB. (1999b). Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Yönergesi. *Ankara:Tebliğler Dergisi, Kasım 1999/2506.*
- MEB. (2006). Kamu İdaresindeki Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslara Hakkında Yönetmelik. Ankara. Resmi Gazete, 26.5.2006/26179
- MEB. (2008). Milli Eğitim Bakanlığı’nda İç Kontrol Sistemi Kurulmasına İlişkin Yol Haritası. İnceleme Raporu.http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ickontrolsistemi_WEB.pdf, Erişim Tarihi: 04.06.2011
- Merz, G., R. ve Sauber, M., H., (1995). Profiles of Managerial Activities in Small Firms. *Strategic Management Journal, Vol: 16, p. 551- 564.*
- Messier, W., Glover, S. ve Prawitt, F. (2006). *Auditing and Assurance Services A Systematic Approach*. Mc Graw Hill International Edition. New York.
- Neşeli, A. E. (2010). *Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. İstanbul.
- Ocaklı, V. (2006). *İlköğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının ‘Öğretmenlerin Güçlendirilmesine’ Etkilerinin; Öğretmenlerinin Algılarına Göre Araştırılması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Denetimi Bölümü.

- OECD [Organisation for Economic Co-operation and Development] (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*.
- OECD. (2005). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*.
- OECD. (2008). *Implementation Guide to Ensure Accountability and Transparency in State Ownership*. Draft Text for Public Consultation, March.
- Oktaç, A. (2010). *21. Yüzyılda Yeni Eğilimler ve Eğitim. 21. Yüzyılda Eğitim ve Türk Eğitim Sistemi*. (Edt: Oğuz, O., Oktaç, A. ve Ayhan, H.), Pegem Akademi Yayıncılık , 2.Basım, Ocak, Ankara.
- O'leary, C., Iselin, E. ve Sharma, D. (2006). The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors. *Evaluations of Internal Control, Pacific Accounting Review, Vol: 18, Issue: 2, p. 69- 96*.
- OMB [Office of Management and Budget] (2004). *Circular A-123*. December 12.
- Ofluoğlu, S. U. (2006). *Aile Şirketlerinin Yönetişim Yapısı*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı.
- Öter, H. (2006). *İlköğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi Çalışmalarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Özçelik, H. (2008). *İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslar arası Kalite Yönetimi Bilim Dalı. İstanbul.
- Özdemir, A. (2006). Okul Kültürünün Oluşturulması ve Çevreye Tanıtılmasında Okul Müdürlerinden Beklenen ve Onlardan Gözlenen Davranışlar. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi, Güz,4(4), 411-413*.
- Özdemir, H. D. (2007). *Eğitim Yönetiminde Toplam Kalite Yönetimi (İstanbul İli Örneği)*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Denetimi Bölümü.
- Özeren, B. (2002). İç Kontrol: Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması. Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, Ankara.
- Özkan, Y. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. İstanbul.

- Palabıyık, H. (2004). Yönetimden Yönetişime Geçiş ve Ötesi Üzerine Kavramsal Açıklamalar. *TODAİE Amme İdaresi Dergisi*. 37, 63-85.
- Pelenk, S. E. (2008). *Kocaeli ve Çevresindeki Büyük Ölçekli Şirketlerde Kurumsal Yönetişim Bilincinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Programı.
- PFIC [Public Internal Financial Control] (2006). *Welcome to the World of Public Internal Financial Control*. European Communities.
- Pickett, K. H. Spencer. (2000). *The Internal Auditing Handbook*. 4th Edition, England, Willey and Sons.
- Poister, T. H. ve Streib G. (2005). Elements of Strategic Planning and Manangement in Municipal Government: Status after Two Decades. *Public Administration Review*, Vol. 65, No. 1, 45-46.
- Renee, L. L. (2005). Internal Controls: Best Practice Blueprints. *The Corporate Board*. March/April, s.18.
- Rezaee, Z. (1995). What the COSO Report Means for Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 No. 6, 5-9.
- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley and Sons Inc., New York.
- Ruud, T. F. (2003). *The Internal Audit Function: An Integral Part of Organization Governance*. The Institute of Internal Auditors Reseach Foundation, Florida.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. *Bütçe Dünyası*, 2(26)
- Sancak, H. Ö. ve Güleç, S. (t.y.). Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Önündeki Yapısal Engeller: Türkiye Açısından Bir İnceleme. <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim5.pdf>, Erişim Tarihi:18.02.2012
- Sarbanes Oxley Act of 2002. http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act Erişim Tarihi:23.04.2011
- Sawyer, Lawrence B., Dittenhofer, Mortimer A. and Scheiner, James H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, *The Instute of Internal Auditors*, Florida.
- Sayıştay Araştırma/ İnceleme/ Çeviri Dizisi. (2004). *Kurumsal Yönetişim: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim, Niçin ve Nasıl?*. Çeviren: Özeren, B. ve Temizel, Ö., Mart.

- Sayıştay Araştırma/Tasnif Grubu. (2001). *Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu*. Çeviren: Sacit Yörüker, Ankara.
- Selimoğlu, S. K. (1998). İç denetim Etkinliğini Artırıcı Bir Araç Olarak Toplam Kalite Yönetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.1-2, s.163-178.
- Senge, P. M. (2007). *Beşinci Disiplin*. (Çev:İldeniz,A.Doğukan,A.) Yapı Kredi Yayınları. 14.Basım. İstanbul
- SPK [Sermaye Piyasası Kurulu] (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Ankara, Şubat.
- SPK Tebliğ, Seri X, No: 22, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, <http://www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriX> , Erişim Tarihi:27.11.2010
- Steinhoff, J. C. (2005). *Financial Management – Effective Internal Control Is Key to Accountability*. Untited States General Accountability Office, February 16.
- Şener, T. (2009). *Eğitimde Stratejik Planlama*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı MBA.
- Şensoy, S. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdare Denetimi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı
- Şişman, M. (1997). Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi ve Kültürü. *Eğitim ve Bilim Dergisi*, C.21, S.105, s.61-67. Ankara.
- Şişman, M. (2006). *Eğitimde Demokrasi ve Sosyal Adalet: Türk Eğitim Sisteminin Değişmeyen Miti*. Türk Eğitim Sisteminde Yeni Paradigma Arayışı Bildiriler Kitabı. Eğitim Bir Sen Yayınları, Ankara.
- Şişman, M. (2007). *Örgütler ve Kültürler*. Pegema Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Tamam, S. (2005). *İlköğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi Kapsamında Performans Değerlendirme ye İlişkin Yönetici ve Öğretmen Görüşleri*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Tantürk, M. U. (2007). *Eğitim Örgütlerinde Toplam Kalite Felsefe ve Uygulamalarının Yerleştirilmesinde Yöneticilerin Rolü ve Etkililiği*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Denetimi Programı.

- Tarantino, A. (2005). *Globalization Efforts to Improve Internal Controls*. Accounting Today, June 20-July 10, s.38-39.http://www.accountingtoday.com/ato_issues/2005_11/13379-1.html, Erişim Tarihi:16.07.2011
- Toksöz, F. (2008). *İyi Yönetişim El Kitabı*. TESEV Yayınları, İstanbul.
- Tuttle, B. ve Vandervelde, S. D. (2007). An Empirical Examination Of Cobit As An Internal Control Framework For Information Technology. *International Journal of Accounting Information Systems, Vol: 8, Issue: 4, p. 240-263*.
- Türker, M. ve Önerler, E. O. (2004). *Türk Şirketlerinin Küresel Şirket Haline Getirilmesi Yolları*. İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2004-60,s.90.
- Uçar, B. (2007). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılandırma: Türk Kamu Yönetiminde Performans Odaklı Yönetime Geçiş*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.
- Ulu, A. S. (2007). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Bir Alan Çalışması*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Uygur, S. (2003). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü. *İSMMM Mali Çözüm, 63,121-135*.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 132, Ankara.
- Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl.3, Sayı.8, Ocak,s.77*.
- Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, s.16. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh219.doc>, Erişim Tarihi:15.10.2010
- Watchorn, C. (2005). Internal Controls: a risk- based approach. *Accountancy Ireland, Vol: 37, p. 12- 14*.
- Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Finansman Bilim Dalı. İstanbul.

- Yalnız, B. (2007). *Toplam Kalite Yönetim İlkelerinin Ortaöğretim Kurumlarında Uygulanabilirliğine İlişkin Öğretmen Algıları*.Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Yönetimi ve Denetimi Anabilim Dalı.
- Yaman,Ş. (2006). *Ortaöğretim Kurumlarında Yürütülen Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Yönetici ve Öğretmenler Tarafından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Yapıcı, M. (2004). Toplam Kalite Yönetimi. *Bilim, Eğitim ve Düşünce Dergisi, Mart, C.4, S.1, s.10.*
- Yaşar, M. (2003). *Ortaöğretim Okul Yöneticilerinin Yönetimsel Uygulamalarının Toplam Kalite Açısından Değerlendirilmesi (Gaziantep Örneği)*.Yayımlanmış Doktora Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı.
- Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri. *Bankacılar Dergisi, Sayı:42, s. 39- 56.*
- Yenigün, T. (2008). *Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim*. Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı.
- Yıllancı, M. (1992). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yer*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 631, Kütahya.
- Yıllancı, M. (2003a). *İç Denetim*. Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 86, Eskişehir.
- Yıllancı, M. (2003b). Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı.8, s.30-31, Ocak.*
- Yıldız, Ö. (2008). *Perakendecilik Sektöründe İç denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması*.Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı.
- Yıldız, E. (2006). *İlköğretim Okullarında Toplam Kalite Yönetimi : İskenderun Örneği*. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.
- Yörüker, S. (2004). Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve. *TESEV Denetim Çalıştayı, 2. Toplantı, 12 Mayıs, Ankara. <http://www.tesev.org>. Erişim Tarihi: 23.09.2011*
- Yörüker, S. (Çev.). (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı, Kamu Denetim Standartları*. 31 Ocak.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete.

4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu (09.10.2003).<http://www.hukuki.net/kanun/4982.15.text.asp> Erişim Tarihi: 09.08.2011

en.wikipedia.org

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=97&l=1>

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=97&l=1>

icdenetim.sanayi.gov.tr

istatistik06@meb.gov.tr

mevzuat.meb.gov.tr

www.tkgm.gov.tr

www.muhasibat.gov.tr/mevzuat

EKLER

EK 1. Türkiye’de Yapılan İç Kontrol Uygulamaları

EK 2. Uygulanan Ölçek

EK 3. Uygulama Yapılan Eğitim Kurumlarının Listesi

EK 4. İzin Belgesi

EK 5. Özgeçmiş

EK 1. TÜRKİYE'DE YAPILAN İÇ KONTROL UYGULAMALARI

5018 Sayılı Kamu Mali Ve Yönetim Kanunu

Kabul Tarihi:10.12.2003

Resmi Gazete:24.12.2003 / 25326

Amaç

Madde1.-Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.

Kapsam

Madde2.- Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar.

Tanımlar

Madde 3.- Münhasıran bu Kanunun uygulanmasında;

- a) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareleri,
- b) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini,
- c) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar: Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları,
- d) Sosyal güvenlik kurumları: Bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını,
- e) Mahallî idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi,
- f) Bütçe: Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi,
- g) Kamu kaynakları: Borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleri,
- h) Kamu gideri: Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal
- i) güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler,

- verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri,
- j) Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri,
- k) Özel gelir: Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirleri,
- l) Harcama birimi: Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi,
- m) Kamu malî yönetimi: Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri,
- n) Malî kontrol: Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri,
- o) Stratejik plan: Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı,
- p) Malî yıl: Takvim yılını, ifade eder.

Mali Saydamlık

Madde 7.- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,
- Zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.

Hesap verme sorumluluğu

Madde 8.- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme

Madde 9.- Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir. **(Ek fıkra: 24/7/2008-5793/30 md.)** Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik plarlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.

Harcama yetkisi ve yetkilisi

Madde 31.- Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi

harcama yetkilisidir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle, ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Harcama talimatı ve sorumluluk

Madde 32.- Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

Faaliyet raporları

Madde 41.- Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır.

Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıştay'a verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığına, mahallî idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderir.

İçişleri Bakanlığı, mahallî idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak Genel Faaliyet Raporunda gösterilir. İdare faaliyet raporları da dikkate alınarak hazırlanacak bu Raporda;

- a) Bütçe gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri,
- b) Kamu borç yönetimi raporu kapsamında borç stokundaki gelişmeler ve borçlanmaya ilişkin diğer bilgiler,
- c) Yıl sonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler,
- d) Ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvel,
- e) Bütçenin uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan faaliyetler,
- f) İdarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile
- g) belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleştirme durumları hakkında genel değerlendirmeler,
- h) Mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin değerlendirmeler,
- i) Bütçeden yardım alan dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllerin faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler,

Yer alır.

Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu Sayıştaya gönderir ve aynı zamanda kamuoyuna açıklar. Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

Faaliyet raporlarının düzenlenmesi, ilgili idarelere verilmesi, bu işlemlere ilişkin süreler, diğer usul ve esaslar, ilgili idareler ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından yönetmelikle belirlenir.

İç Kontrolün Tanımı

Madde 55.- Kamu malî yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İç Kontrolün Amacı

Madde 56.- İç kontrolün amacı;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
 - b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
 - c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
 - d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
 - e) İç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını,
- Sağlamaktır.

Kontrolün Yapısı Ve İşleyişi

Madde 57.- Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; malî hizmetler, harcama öncesi kontrol ve muhasebe hizmetlerinden oluşur.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.

Kamu idarelerinin malî hizmetler birimi yöneticisi ile malî kontrol yetkilisi ve muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamazlar.

Harcama öncesi kontrol

Madde 58.- Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi,

ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar.

Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde malî kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir.

Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Malî kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen malî işlemler gerçekleştirilir.

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, malî kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla malî işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde malî kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya bildirilir.

Malî kontrol yetkilileri tarafından kontrole tâbi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Malî kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Malî kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Harcama yetkilisi, malî kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez. Bu görevleri yürütenler, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamazlar.

Malî kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması

Madde 59.- Malî kontrol yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

- b) Kamu idarelerinde müdür, eşiti veya daha üst görevlerde en az dört yıl çalışmış olmak.
- c) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Üst yönetici, malî kontrol yetkilisinin atanmasına ve belediyeler dışında Maliye Bakanlığının; belediyelerde ise belediye meclisinin uygun görüşü üzerine görevden alınmasına yetkilidir. Malî kontrol yetkilisi olarak atananlar, bu görevlerinden ayrılmaları halinde daha önce görev yaptığı kamu idaresinde veya mümkün bulunduğu takdirde Maliye Bakanlığında durumlarına uygun bir kadroya atanırlar.

Malî kontrol yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Malî hizmetler birimi

Madde 60.- Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

- a) Bütçeyi hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak.
- b) Bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek.
- c) Harcama yapılması ve gelir elde edilmesine ilişkin malî işlemleri yürütmek.
- d) Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bunların raporlanmasını sağlamak.
- e) İdarenin bütçe kesin hesabını hazırlamak.
- f) Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- g) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtları tutmak.
- h) Malî kanunlar ile ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak.

Malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Muhasebe hizmetleri

Madde 61.- Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

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

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

Kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Mali kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

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

Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması

Madde 62.- Muhasebe yetkilisi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak.
- c) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetim

Madde 63.- İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.

İç denetçinin görevleri

Madde 64.- Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir

duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslar arası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

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

İç denetçinin nitelikleri ve atanması

Madde 65.- İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşımaları gerekir:

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Madde 66.- Maliye Bakanlığınca bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden

oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri

Madde 67.- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

Dış denetim

Madde 68.- Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.

Sayıştay'ın denetlenmesi

Madde 69.- Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kanun Numarası : 5436

Kabul Tarihi : 22.12.2005

Resmi Gazete: 24.12.2005 / 26033

5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasında malî hizmetler birimine verilen görevler, mahallî idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler tarafından yerine getirilir. Bu maddede belirtilmeyen idarelerde söz konusu hizmetler, bu idarelerin mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimler tarafından yerine getirilir.

Madde 16- Ekli (1) sayılı listede yer alan Strateji Geliştirme Başkanı kadroları ihdas edilerek (A) bölümündeki kadrolar 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli (I) sayılı cetvelin Başbakanlık ve bakanlıkların (Adalet ve Millî Savunma bakanlıkları hariç) merkez teşkilâtlarına ait ilgili bölümüne, (B) bölümündeki kadrolar ise anılan Kanun Hükmünde Kararnemenin (II) sayılı cetvelinin Adalet Bakanlığının merkez teşkilâtına ait ilgili bölümüne eklenmiştir. Aynı listenin (A) bölümünde yer alan daire başkanı kadroları Başbakanlığa ve Strateji Geliştirme Başkanlığı kurulan bakanlıklara dörder adet (Adalet Bakanlığı için 1 adet) tahsis edilmek üzere ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli cetvellerin ilgili bölümüne eklenmiştir.

Ekli (2) sayılı listede yer alan Strateji Geliştirme Daire Başkanı kadroları ekli (1) sayılı cetvelde belirtilen kamu idarelerine tahsis edilmek üzere ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli cetvellerin ilgili bölümüne eklenmiştir.

Ekli (3) sayılı listede yer alan kadrolar ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli cetvelin yüksek öğretim kurumlarının ilgili bölümlerine eklenmiştir.

Ekli (4) sayılı listede yer alan kadrolar ekli (2) sayılı cetvelde belirtilen kamu idarelerine tahsis edilmek üzere ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli cetvellerin ilgili bölümüne eklenmiştir.

Ekli (5) sayılı listede yer alan kadrolar ihdas edilerek 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye ekli (I) sayılı cetvelin Gelir İdaresi Başkanlığına ait ilgili bölümüne eklenmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerden 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye tâbi olanların malî hizmetler birimlerinde kullanılmak üzere genel idare

hizmetleri sınıfından dördüncü dereceli 1200 adet İç Denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Bu kadrolarda derece değişikliği yapmak suretiyle idarelerden uygun görülenlere tahsis etmeye İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Altı ve yedinci fıkra hükümlerine göre idarelere tahsis edilen kadrolar 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvellerin ilgili bölümüne eklenmiş sayılır.

Mahallî idarelerin iç denetçi kadroları İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile ihdas edilir. İhdas edilen bu kadrolar ilgili mahallî idarenin norm kadrosuna dahil edilmiş sayılır.

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvelin Maliye Bakanlığı bölümünden Maliye Başkanı, Bütçe Dairesi Başkanı ve Bütçe Dairesi Başkan Yardımcısı kadroları çıkarılmıştır.

İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar

Resmi Gazete: 31.12.2005 / 260040 (3. Mükerrer)

Amaç ve kapsam

Madde 1- Bu Usul ve Esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.

Dayanak

Madde 2- Bu Usul ve Esaslar, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 3- Bu Usul ve Esaslarda geçen;

Bakanlık: Maliye Bakanlığını,

Kanun: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununu,

İdare: Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki her bir kamu idaresini,

İç Kontrol: İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü,

Ön Malî Kontrol: İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü,

Görüş Yazısı: Ön malî kontrol sonucunda malî karar ve işlemlerin uygun bulunup bulunmadığı yönünde verilen yazılı görüşü veya dayanak belge üzerine yazılan şerhi,

Malî Hizmetler birimi: Kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinde belirtilen görevleri yürüten birimi,

Usul ve Esaslar : Bu Usul ve Esasları, ifade eder.

İç kontrolün amaçları

Madde 4- İç kontrolün amaçları;

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

İç kontrol standartları

Madde 5- İç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Bakanlık tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.

Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikle işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir.

İç kontrolün temel ilkeleri

Madde 6- İç kontrolün temel ilkeleri şunlardır:

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- d) İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.
- e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

İç kontrolün unsurları ve genel koşulları

Madde 7- İç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

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

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

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

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

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

İç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar

Madde 8- Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır.

Merkezi uyumlaştırma görevi

Madde 9- İç kontrole ilişkin standart ve yöntemler Bakanlık tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bu çerçevede Bakanlık;

- a) İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler,
- b) Ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler,
- c) İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir,
- d) İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler,
- e) İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi

arak sistemlerin işleyişini izler,

- f) İdarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler,
- g) Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar,
- h) İç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.

Ön malî kontrolün kapsamı

Madde 10- Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.

Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.

Ön malî kontrolün niteliği

Madde 11- Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Ön malî kontrol süreci

Madde 12- Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki

işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır.

Kontrol usulü

Madde 13- Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir.

Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.

Malî hizmetler birimince, Usul ve Esasların 17 ve 26 ncı maddeleri uyarınca yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda malî karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.

Kontrol yetkisi

Madde 14- Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir.

Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

Görevler ayrılığı ilkesi

Madde 15- Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.

İdarelerce yapılacak düzenlemeler

Madde 27 – Usul ve Esaslarda belirlenen malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi tutulacak malî karar ve işlemler, riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir ve yılda bir kez değerlendirilir.

İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Bakanlığa bildirilir.

Kontrol süresi

Madde 29- Malî hizmetler birimi, kontrol ve uygun görüş işlemlerini belirlenen süre içinde sonuçlandırmak zorundadır. Usul ve Esaslarda belirtilen sürelerin başlangıç tarihinin belirlenmesinde, malî hizmetler biriminin evrak giriş kayıt tarihini izleyen işgünü esas alınır. Malî hizmetler biriminin talebi ve üst yöneticinin onayı üzerine bu süreler bir katına kadar artırılabilir.

Düzenleme ve koordinasyon görevi

Madde 30- Bakanlık, Kanun ve Usul ve Esaslar çerçevesinde, iç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin yöntem ve standartlar konusunda koordinasyonu sağlamakla görevli ve yetkilidir.

**Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında
Yönetmelik**

Kanun No:5176

Kabul Tarihi: 25.05.2004

Resmi Gazete:08.06.2004/ 25486

Madde 1 – Amaç ve Kapsam

Bu Kanunun amacı, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kuruluş, görev ve çalışma usul ve esaslarının belirlenmesidir.

Bu Kanun, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ve bunların birlikleri, kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan bütün kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan; yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst kurul başkan ve üyeleri dahil tüm personeli kapsar.

Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Bakanlar Kurulu üyeleri, Türk Silahlı Kuvvetleri ve yargı mensupları ve üniversiteler hakkında bu Kanun hükümleri uygulanmaz.

BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU

Kanun No : 4982

Kabul Tarihi : 09.10.2003

Resmi Gazete :24.10.2003 / 25269

Amaç

Madde 1. - Bu Kanunun amacı; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.

Kapsam

Madde 2. - Bu Kanun; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır.

01/11/1984 tarihli ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümleri saklıdır.

Tanımlar

Madde 3. - Bu Kanunda geçen;

- g) Kurum ve kuruluş: Bu Kanunun 2 nci maddesinde geçen ve kapsama dahil olan bilgi edinme başvurusu yapılacak bütün makam ve mercileri,
- h) Başvuru sahibi: Bu Kanun kapsamında bilgi edinme hakkını kullanarak kurum ve kuruluşlara başvuran gerçek ve tüzel kişileri,
- i) Bilgi: Kurum ve kuruluşların sahip oldukları kayıtlarda yer alan bu Kanun kapsamındaki her türlü veriyi,
- j) Belge: Kurum ve kuruluşların sahip oldukları bu Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plan, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını,
- k) Bilgi veya belgeye erişim: İstenen bilgi veya belgenin niteliğine göre, kurum ve kuruluşlarca, başvuru sahibine söz konusu bilgi veya belgenin bir kopyasının verilmesini, kopya verilmesinin mümkün olmadığı hallerde, başvuru sahibinin bilgi veya belgenin aslını inceleyerek not almasına veya içeriğini görmesine veya işitmesine izin verilmesini,
- l) Kurul: Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunu, İfade eder.

Bilgi Edinme Hakkı

Madde 4. - Herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.

Türkiye'de ikamet eden yabancılar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler, isteyecekleri bilgi kendileriyle veya faaliyet alanlarıyla ilgili olmak kaydıyla ve karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, bu Kanun hükümlerinden yararlanırlar.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerden doğan hak ve yükümlülükleri saklıdır.

Bilgi Verme Yükümlülüğü

Madde 5. - Kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Bu Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz.

EK 2. ÖLÇEK

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Yönetimi, Teftişi, Planlaması ve Ekonomisi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programında “Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi” konulu yüksek lisans tez çalışması yapmaktayım.

Bu çalışmayla yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyini ve uygulanan iç kontrol sisteminin kurum özelliklerine göre farklılaşp farklılaşmadığının saptanması ile bu alanda ön görülen boşluğun bir ölçüde doldurulması amaçlanmaktadır.

Çalışmasının gereği olarak, iç kontrol standartları değerlendirme formu hazırlanmıştır. Formda yer alan soruların iç kontrol standartlarını ölçmek için uygun olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Gerekli olan araştırma, soruların cevaplanması sayesinde yapılabilecektir.

Form iki bölümden oluşmuştur. İlk bölümde kurum müdür ve müdür yardımcılarının kişisel bilgileri yer almaktadır. İkinci bölümde iç kontrol standartları yer almaktadır. Bu bölüm iç kontrolün 5 bileşenden ve bu bileşenler 18 standarttan oluşmaktadır. İç kontrol bileşenleri;

- 1.Kontrol ortamı 2.Risk değerlendirme 3.Kontrol faaliyetleri**
4.Bilgi ve İletişim 5.İzleme

olmak üzere 5 boyuta ayrılmış. Her boyuta ait özellikler de

- 1-Hiç katılmıyorum 2- Az katılıyorum 3- Orta derece katılıyorum**
4-Çok katılıyorum 5- Tamamen katılıyorum

olmak üzere 5 düzeyde işaretlenebilecek şekilde düzenlenmiştir. Bu seçenekleri gözlem ve düşüncenize uygun olanı işaretlemeniz gerekmektedir.

Araştırma, sadece sorulara verilen cevaplar üzerinden istatistiksel sonuçlar bulunarak yapılacaktır. Formda yer alan sorulara verdiğiniz cevaplar araştırmanın sonucunu etkileyecektir. Bu nedenle sorulara içten, samimi ve doğru cevaplar vermeniz araştırmaya katkısı bakımından büyük önem taşımaktadır. İlgileriniz ve yardımlarınız için teşekkür ederim.

Necla ARSLAN
Yüksek Lisans Öğrencisi

BÖLÜM I

Bu bölümde müdür ve müdür yardımcılarının kişisel bilgilerine yer verilmiştir. Lütfen aşağıdaki bilgilerden size uygun olan seçeneği (X) işareti ile belirtiniz.

- 1.Cinsiyetiniz** : Erkek Kadın
- 2.Yaşınız** : 25-35 yaş 36-45 yaş 46 yaş ve üstü
- 3. Mesleki kıdeminiz** : 1-5yıl 6-10 yıl 11- 15 yıl 16 yıl ve üzeri
- 4.Mezun olduğunuz okul :**
- Eğitim Enstitüsü Eğitim Yüksek Okulu
- Eğitim Fakültesi Fen-Edebiyat Fakültesi
- Açık Öğretim Fakültesi Diğerleri

5. Hangi kurumda çalışmaktasınız :

- İlk Öğretim Okulu Genel Lise Fen Lisesi
- Anadolu Lisesi Meslek Liseleri
- Halk Eğitim Merkezi İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü

6.Yönetim Göreviniz :

- İlçe Milli Eğitim Müdürü İlçe Milli Eğitim Müdür Yardımcısı
- İlçe Milli Eğitim Şube Müdürü İlçe Milli Eğitim Şube Müdür Yardımcısı
- Okul Müdürü Okul Müdür Yardımcısı
- Halk Eğitim Merkezi Müdürü Halk Eğitim Merkezi Müdür Yardımcısı

7.Yönetim Kıdeminiz:

- 1-5yıl 6-10 yıl 11- 15 yıl 16 yıl ve üzeri

BÖLÜM II

1.Kontrol Ortamı; Bir organizasyonun iş görme biçimini, genel-geçer prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini tanımlar.Kontrol ortamı açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılmıyorum	Orta Derece Katılmıyorum	Çok Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
	1	2	3	4	5
1.Kurumumuz, sahip olduğu etik ilkeler doğrultusunda sosyal sorumluluğa duyarlı bir politika izlemektedir.					
2.Kurumumuzda kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık uygulanmaktadır.					
3.Kurumumuzda kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik uygulanmaktadır.					
4.Kurumumuzun etik kuralları bütün çalışanlar tarafından anlaşılabilir şekilde ilan edilmiştir.					
5.Kurumumuzda, bir sonraki kuşağın yönetime hazırlanması için bilgi ve deneyim aktarımı yapılmaktadır.					
6.Kurumumuz, mesleki ve kişisel gelişim için yapılan çalışmalar hakkında çalışanları bilgilendirilerek,katılımları sağlanmaktadır.					
7.Kurumumuzun yıllık gelişim programı doğrultusunda kurulan iyileştirme ekipleri kurum gelişimine katkı sağlar.					
8.Kurumumuzda organizasyon amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.					
9.Kurumumuzda, terfiler performans değerlendirme sonuçlarına göre yapılmaktadır.					
10.Kurumumuzda performans değerlendirme,yapılan işin kalitesini ölçmeye yöneliktir.					
11.Kurum yönetimi; kurumun vizyon,misyon, uzun vadeli amaç ve hedeflerini paydaşların katılımıyla belirlemiştir.					
12.Kurum yönetimi; Türk eğitim sistemi ile ilgili mevzuatı uygular.					
13.Kurumumuz, çalışanlarının iş-özel yaşam dengesini kurmalarını sağlayan esnek politikalar uygular.					
14.Kurumumuzda kalitenin geliştirilmesinin bütün personelin işi olduğu anlayışı benimsetilmiştir.					
15. Kurum ortamında yöneticilerin ve çalışanların ortak hareket etmelerini mümkün kılacak okul kültürü oluşturulmuştur.					
16.Kurumumuzda birimler arasında etkin koordinasyon mevcuttur.					
17.Çalışanların iş tanımları, görev, yetki ve sorumlulukları açık ve net olarak belirlenmiştir.					
18.Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde yetki ve sorumluluklar uzmanlığa önem verilerek uygun yeterlilikte kişilere verilmiştir.					
19.Kurum yönetimi kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirleme, analiz etme, sınıflandırma ve alınması gereken önlemleri tespit etme yetkisini OGYE komisyonuna devretmiştir.					
20.Kurum yöneticisi, kurumun mali yetki ve sorumluluklarını bilgi açısından yeterli yöneticilere ve personele vermiştir.					

2.Risk Değerlendirme; Kurum yönetiminin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin belirlenmesi ve bunların gerçekleşme olasılıkları ile doğurabilecekleri etkilerin ve sonuçların analiz edilmesini içeren bu süreçtir.Risk değerlendirme ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılıyorum	Orta Derece Katılıyorum	Çok Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	1	2	3	4	5
21.Yönetim, kurum ortamındaki risklerin tanımlanması için uygulamalar yapar ve bu riskleri değerlendirir.					
22.Yönetim, kurum ortamındaki riskleri uygun şekilde azaltır.					
23.Kurum içerisinde bölümler ,sınıflar bazında risk değerlendirmesi yapılmıştır.					
24.Risk yönetmek ve etkilerini hafifletmek için sürekli güncellenen bir eylem planı mevcuttur.					
25.Kurumumuzda,yönetim alanında yapılan risk ölçümü yeterlidir.					
26. Kurumumuzda,planlama alanında yapılan risk ölçümü yeterlidir.					
27.Kurumumuzda,süreç yönetimi alanında yapılan risk ölçümü yeterlidir.					
28. Kurumumuzda, maddi kaynaklar yönetimi alanında yapılan risk ölçümü yeterlidir.					
29. Kurumumuzda,insan kaynakları yönetimi alanında yapılan risk ölçümü yeterlidir.					
30.Kurumumuz öğrenci mevcudu nedeniyle oluşan riski göğüslemiştir.					
31.Çalışanlar hangi risklerin yönetim tarafından kabul edilebilir olduğunu bilmektedir.					
32.Kurum ana hedeflerinin gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri değerlendirici yeterli mekanizmalar bulunmaktadır.					
33. Uzmanlığını kanıtlamış paydaşlarla çalışmak, teknik bilgi yetersizliğinden oluşan riskleri önlemiştir.					

3.Kontrol Faaliyetleri; Kontrol eylemleri, işletmenin amaçlarına ulaşmak ve olası risklerin ortaya çıkmasını önlemek için gerekli eylemlerin yapılmasına olanak veren politika ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetleri açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	HİÇ Katılmıyorum	Az Katılıyorum	Orta Derece Katılıyorum	Çok Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
	1	2	3	4	5
34.Kurumumuzda görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.					
35.Kurumumuzda görev dağılımı çizelgesi, ilgili otorite tarafından hazırlanmış,onaylanmış ve organizasyondaki değişimleri yansıtmak üzere güncelleştirilmiştir.					
36.Kurumda personel pozisyonlarının belirlenmesinde oluşan anlaşmazlıklar nedeniyle riskler ortaya çıkmaktadır.					
37.İç denetçi, kurumun varlıklarının ve kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir.					
38.Kurumumuzda süreç akış şeması belirgindir.					
39.Kurumumuzun çeşitli bölümleri arasında aynı amaç ve hedeflere yönelik işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkanı üst düzeydedir.					
40.Kurumumuzda, çalışan personelin kalite geliştirmeye yönelik çalışmaları ölçme araçları kullanılarak değerlendirilir ve izlenir.					
41.Kurumumuzda iş süreçlerinin analizine dayalı birim için saptanmış yazılı standartlar mevcuttur.					
42.Yasal düzenlemedeki değişiklikler, yönetim tarafından kurumun iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.					
43.Kurumumuzda yapılan işlemlerin, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.					
44.Kurumumuzda politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller amacına uygun şekilde uygulanmaktadır.					
45.Kurumumuzda birbirinden bağımsız sistemler arasında verilerin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur.					
46.Kurumumuzda iç denetim birimi ile diğer denetim birimleri arasında sıkıntılar yaşanmaktadır.					
47.Kurumumuzda iç denetçiler, kurumsal yönetime ilişkin değer, bulgu ve önerileri üst yönetime sunmaktadır.					

4.Bilgi ve İletişim; Bilgi sistemleri, çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli bilgileri toplar. İletişim, iç kontrol politikalarının işletme içinde işleyişinin, personelin kontrol sistemindeki rollerinin anlaşılmasını sağlar. Bilgi ve iletişimle ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılmıyorum	Orta Derece Katılmıyorum	Çok Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
	1	2	3	4	5
48.Kurumumuzda yapılan performans değerlendirme çalışmaları, yönetimin personelle sürekli iletişimde olmasını sağlamaktadır.					
49.Kurumumuzda yönetim, sözlü ve yazılı iletişimde düşüncelerini yanlış anlamalara neden olmayacak şekilde ifade eder.					
50.Kurumumuzda etkin bir iletişim sistemi vardır.					
51.Kurumumuzda iletişim kopukluğu, sorunların çözülmesini engellemektedir.					
52.Kurumumuzda raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.					
53.Mevcut geri bildirim mekanizmaları, kurumumuzun ana hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının yönetimce değerlendirilmesine imkan vermektedir.					
54.Kurumumuzun iç denetim birimince hazırlanan raporlar ve öneriler zamanında yayınlanır.					
55.Kurumumuzda bilgilere anında ve kolay ulaşılabilecek sistemler vardır.					
56.Kurumumuzda herhangi bir uygunsuzluk potansiyeli ortaya çıktığında zamanında araştırılarak tüm hileler ve suistimaller keşfedilir ve yasal olarak rapor edilir.					
57.Kurumumuzda davranış kurallarına uygun hareket etmeyen çalışanlar,nasıl bir yaptırımla karşılaşacaklarını bilmektedirler.					

5.İzleme; İzleme faaliyeti, iç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için sürekli ve periyodik performans kontrollerine ve zaman içinde oluşabilecek değişikliklerin takibine dayanır. İzlemeyle ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılmıyorum	Orta Derece Katılmıyorum	Çok Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
	1	2	3	4	5
58.İç kontrolün olmaması kritik veri kaybına ve verilerin bulunamamasına neden olarak, kurumumuzun performansında düşüğe neden olur.					
59.Kurumumuzun iç kontrol yönetmeliği el kitabı ilgili tüm personelin anlayabileceği bir dilde yazılmıştır.					
60.Kurumumuzun iç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözetilmektedir.					
61.Mezun öğrencilerimizin izleme çalışmalarından elde edilen geri bildirimler sistemde gerekli düzenlemelerde kullanılmaktadır.					
62.Kurumumuzda etkin bir iç denetim sistemi mevcuttur.					
63. İç denetim, kurumumuzun da kurumsal yönetim sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek yönetime güvence verir.					

EK 2. ÖLÇEĞİN DEVAMI

Sayın.....

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Eğitim Yönetimi,Teftişi, Planlaması ve Ekonomisi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programında “Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi” konulu yüksek lisans tez çalışması yapmaktayım.

Bu çalışmayla yönetici görüşlerine göre mevcut iç kontrol standartlarının eğitim kurumlarında uygulanabilme düzeyini, uygulanan iç kontrol sisteminin kurum özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının saptanması ile bu alanda ön görülen boşluğun bir ölçüde doldurulması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda geliştirilen ölçeğin kapsam geçerliliği incelenecektir. Bu nedenle de uzman görüşüne ihtiyaç vardır. Ölçekte iç kontrol standartları ve bu standartları oluşturan faktörleri ölçen anket maddeleri ve ölçeğin uzman görüşüne sunulacak anket formu ekte verilmiştir.

Görüşlerinizi bildirmeniz için her bir maddenin yanına uygun, kısmen uygun, uygun değil seçeneklerinin bulunduğu bir satır bırakılmıştır. Kısmen veya uygun değil seçeneklerini işaretlemeniz durumunda önerilerinizi belirtmek için en arka sayfaya boş bir sayfa eklenmiştir.

Ölçeğin maddeleri hakkında getireceğiniz görüş ve önerileriniz çalışmaya önemli katkılar sağlayacaktır. Yardımlarınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Necla ARSLAN

<p style="text-align: center;">Kontrol Ortamı</p> <p>Bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzını belirler, disiplin sağlar ve yapı oluşturur. Kontrol ortamı açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.</p>	Hiç katılmıyorum	Az katıyorum	Orta derece katıyorum	Çok katıyorum	Tamamen katıyorum			
	1	2	3	4	5			
1.Kurumumuzun sahip olduğu etik ilkeler doğrultusunda sosyal sorumluluğa duyarlı bir politika izlemektedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
2.Kurumumuzda kurumsal yönetim ilkeleri (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik,sorumluluk) uygulanmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
3.Kurumumuzun etik kuralları tüm çalışanlar tarafından rahatça anlaşılabilir şekilde anlatılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
4.Kurumumuzda bir sonraki kuşağın yönetime hazırlanması için bilgi ve deneyim aktarımı yapılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
5.Kurumumuz çalışanlarının yeteneklerini, kariyerlerini geliştirmek için eğitimle ilgili konferans, seminer, hizmet içi eğitim gibi etkinlikler hakkında bilgilendirilerek katılımları sağlanmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
6.Okulun yıllık gelişim programı doğrultusunda iyileştirme ekipleri kurularak okul gelişimi için çalışılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
7.Kurumumuzda organizasyon amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçüleri kullanılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
8.Kurumumuzda terfiler performans değerlendirme sonuçlarına göre yapılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
9.Okulumuzda performans değerlendirme yapılan işin kalitesini ölçmeye yöneliktir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
10.Kurumumuzun faaliyet sonuçları ve politikaları ile gelişmeler kamuya yeterince açıklanmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
11.Okul yönetimi okulun vizyonunu, misyonunu, uzun vadeli amaç ve hedeflerini paydaşların katılımıyla belirlemiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
12.Okul yönetimi Türk Eğitim sistemi ile ilgili mevzuat ve politikaları bilir ve uygular.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
13.Okulumuz, çalışanlarının iş-özel yaşam dengesini kurmalarını sağlayan esnek politikalar uygular.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
14.Kalitenin geliştirilmesinin bütün personelin işi olduğu anlayışı ve düşüncesi benimsenmiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
15.Okul ortamında yöneticilerin ve öğretmenlerin ortak hareket etmelerini mümkün kılacak,değişime ve yeniliğe odaklı bir okul kültürü yaratılmaya çalışılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
16.Kurumumuzda birimler arasında etkin koordinasyon mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
17.Çalışanların iş tanımları, görev, yetki ve sorumlulukları açık ve net olarak belirlenip, sürekli güncellenmektedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
18.Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde yetki ve sorumluluklar uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
19.İdare okulun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirleme, analiz etme, sınıflandırma ve alınması gereken önlemleri tespit etme yetkisini OGYE komisyonuna devretmiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
20.Okul yöneticisi, okulun mali yetki ve sorumluluklarını bilgili yeterli yöneticilerle, personele vermiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()

Risk Değerlendirme Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirme ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılmıyorum	Orta Derece Katılmıyorum	Çok Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum			
	1	2	3	4	5			
21. Yönetim okul ortamındaki risklerin tanımlanması için uygulamalar kurar ve bu riskleri değerlendirir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
22.Yönetim okul ortamındaki riskleri uygun şekilde azaltır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
23.Okul içerisinde bölümler, sınıflar bazında risk değerlendirilmesi yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
24.Risk yönetmek ve etkilerini hafifletmek için yeterli ve sürekli güncellenen bir aksiyon planı mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
25.Okulumuzda yönetim alanında risk ölçümü yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
26. Okulumuzda planlama alanında risk ölçümü yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
27. Okulumuzda süreç yönetimi alanında risk ölçümü yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
28. Okulumuzda maddi kaynaklar yönetimi alanında risk ölçümü yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
29. Okulumuzda insan kaynakları yönetimi alanında risk ölçümü yapılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
30.Öğrenci mevcudu nedeniyle oluşan riski okulumuz göğüslemiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
31.Yönetim ve çalışanlar hangi risklerin yönetim tarafından kabul edilebilir olduğunu anlamışlardır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
32.Okul ana hedeflerin gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri tanımlayıcı ve değerlendirici yeterli mekanizmalar bulunmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
33.Okul işbirliği kültürüne sahip paydaşlarla çalışmak, amaçların gerçekleştirilmesinde oluşacak riskleri önlemiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
34.Teknik uzmanlık gerektiren konularda uzmanlığını kanıtlamış paydaşlarla çalışmak, teknik bilgi yetersizliğinden oluşan riskleri önlemiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
35.Sağlam belgeleme yapmak; yapılan işin ve iş paylaşımının net bir şekilde tanımlanması,işlerin belirlenmesinde oluşan sorunlar önlenmiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()

Kontrol Faaliyetleri Riskleri göğüslemek ve kurum hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	HİÇ Katılmıyorum	Az Katılıyorum	Orta Derece Katılıyorum	Çok Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum			
	1	2	3	4	5			
36.Eğitim kurumumuzda görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
37.Eğitim kurumumuzda görev dağılımı çizelgesi ilgili otorite tarafından hazırlanmış, onaylanmış ve organizasyondaki değişimleri yansıtmak üzere güncellenmiştir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
38.Okulda personel pozisyonlarının belirlenmesinde oluşan anlaşmazlıklar nedeniyle riskler ortaya çıkmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
39.İç denetçi, okulumuzun varlıklarını ve kaynaklarını etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
40.Eğitim kurumumuzda süreç akış şeması (işlerin yapılış sırası) belirgindir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
41.Okulumuzun çeşitli bölümleri arasında aynı amaç ve hedeflere yönelik işbirliği yapma ve bunu devam ettirme imkanı üst düzeydedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
42.İç denetim, kurumsal yönetim sürecinin diğer katılımcıları (öğretmen,öğrenci ve veli) arasında işbirliği (eş güdümü) sağlamaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
43.Okulumuzda çalışan personelin kalite geliştirmeye yönelik çalışmaları ölçme araçları kullanılarak değerlendirilir ve izlenir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
44.Kurumumuzda iş süreçlerinin analizine dayalı birim için saptanmış yazılı standartlar mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
45.Yasal düzenlemedeki değişiklikler yönetim tarafından okulumuzun iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
46.Eğitim kurumumuzda güncel ve bilgi verici organizasyon çizelgeleri belgelenmiş ve personele anlaşılır bir dille aktarılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
47.Eğitim kurumumuzda yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
48.Eğitim kurumumuzda politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
49.Kurumumuzda birbirinden bağımsız sistemler arasında verilerin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
50.Okulumuzda iç denetim birimi ile diğer denetim birimleri arasında kısmen de olsa sıkıntı çıkmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()

BİLGİ VE İLETİŞİM Bilgi sistemleri, çeşitli kontrol faaliyetleri yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. İletişim iç kontrolle ilgili görev ve sorumlulukların anlaşılmasını sağlar. Bilgi ve iletişimle ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtir.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılıyorum	Orta Derece Katılıyorum	Çok Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum			
	1	2	3	4	5			
52.Okulumuzda yapılan performans değerlendirme,yönetimin öğretmenlerle sürekli iletişimde olmasını sağlamaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
53.Okulumuzda yönetim, sözlü ve yazılı iletişimde düşüncelerini yanlış anlamalara neden olamayacak şekilde ifade eder.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
54.Okulumuzda önemli konularda yönetimi bilgilendiren ve bilgi akışının zamanında gerçekleşmesini sağlayan etkin bir iletişim sistemi mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
55.Okulumuzda iletişim kopukluğu, sorunların çözülmesini engellemektedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
56.Okulumuzda raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
57.Mevcut geri bildirim mekanizmaları (raporlama vb.)okulumuzun ana hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının yönetimce değerlendirilmesine imkan vermektedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
58.Eğitim kurumumuzun iç denetim birimince hazırlanan raporlar ve öneriler zamanında yayınlanır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
59.Okulumuzda gerekli bilgilere zamanında ve kolay ulaşılabilecek sistemler vardır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
60.Tüm dokümanlar okulumuzun kurallarına göre güvenliği ve bilgiye uygun erişimi ile saklanır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
61.Eğitim kurumumuzda herhangi bir uygunsuzluk potansiyeli ortaya çıktığında zamanında araştırılır,tüm hileler ve suistimaller keşfedilir, yasal olarak rapor edilir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
62.Okulumuzun davranış kurallarına uygun hareket etmeyen çalışanlar nasıl bir yaptırımla karşılaşacaklarını tam olarak bilmektedirler.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()

İZLEME İç kontrol sistemler; dönem içindeki sistem performans kalitesini değerlendirmek amacıyla izlenmelidir. İzlemeyle ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katılıyorsunuz.	Hiç Katılmıyorum	Az Katılmıyorum	Orta Derece Katılmıyorum	Çok Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum			
	1	2	3	4	5			
63.İç kontrolün (kontrollerin) olmaması kritik veri kaybına ve verilerin bulunamamasına neden olarak, okulumuzun performansında düşüşe neden olur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
64.Okulumuzun iç kontrol yönetmeliği (dahili kontroller)el kitabı ilgili tüm personel için mevcuttur ve anlaşılabilir bir dilde yazılmıştır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
65.Okulumuzun iç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözetilmektedir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
66.Mezun öğrencilerimizin izleme çalışmalarından elde edilen geri bildirimler sistemde gerekli düzenlemelerde kullanılmaktadır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
67.Okulumuzda etkin bir iç denetim sistemi mevcuttur.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
68.İç denetim, okulumuzda kurumsal yönetim sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek yönetime güvence verir.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()
69.Okulumuzun kaynaklarını kötüye kullanma sonucu ortaya çıkan hile, dolandırıcılık halinde iç denetim bölümüne bilgi verilerek ilgili yasal işlemler başlatılır.						Uygun ()	Kısmen ()	Uygun değil ()

EK-3:Uygulama Yapılan Eğitim Kurumları Listesi

Keçiören İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne Bağlı Okullar

Ortaöğretim Okulları

- 1.Abdullah Mürşide Özünenek Anadolu Lisesi
- 2.Ankara Anadolu Meteoroloji Meslek Lisesi
- 3.Aydınlıkevler Anadolu Lisesi
- 4.Aydınlıkevler Lisesi
- 5.Aydınlıkevler Ticaret Meslek, Anadolu Ticaret Meslek Ve Anadolu İletişim Meslek Lisesi
- 6.Etlik Anadolu Kız Teknik Ve Kız Meslek Lisesi
- 7.Etlik Lisesi
- 8.Farabi Lisesi
- 9.Fethiye Kemal Mumcu Anadolu Lisesi
- 10.Hatice Hikmet Oğultürk Kız Teknik, Anadolu Kız Meslek Ve Kız Meslek Lisesi
- 11.İncirli Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 12.İncirli Lisesi
- 13.Kalaba Anadolu Kız Meslek Lisesi Ve Kız Meslek Lisesi
14. Kalaba Anadolu Lisesi
- 15.Kalaba Lisesi
- 16.Kanuni Lisesi
- 17.Keçiören Anadolu Teknik Lisesi,Anadolu Meslek Lisesi,Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 18.Yamantürk Ticaret Meslek Ve Anadolu Ticaret Meslek Lisesi
- 19.Genç Osman Lisesi
- 20.İMKB Turgut Özal Anadolu Teknik Lisesi Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 21.Rauf Denктаş Lisesi
- 22.Keçiören Tarım Meslek Lisesi
- 23.Keçiören Lisesi

İlköğretim Okulları

- 1.120. Yıl İlköğretim Okulu
- 2.19 Mayıs İlköğretim Okulu
- 3.19 Mayıs Mah. Barış Yolu İlköğretim Okulu
- 4.Ahmet Cevdet Paşa İlköğretim Okulu
- 5.Ankara Ticaret Odası İlköğretim Okulu
- 6.Aşık Veysel İlköğretim Okulu
- 7.Atapark İlköğretim Okulu
- 8.Atatürk İlköğretim Okulu
- 9.Barış Yolu İlköğretim Okulu
- 10.Cemal Gürsel İlköğretim Okulu
- 11.Danışment Çiçekli İlköğretim Okulu
- 12.Dumlupınar İlköğretim Okulu
- 13.Faik Erbağı İlköğretim Okulu
- 14.Gülhane İlköğretim Okulu

- 15.Hacı Mustafa Tarman İlköğretim Okulu
16. Halide Ömer Uncuoğlu İlköğretim Okulu
- 17.Halit Fahri Ozansoy İlköğretim Okulu
- 18.Hayri Erişen İlköğretim Okulu
- 19.Hun İlköğretim Okulu
20. İbni Haldun İlköğretim Okulu
- 21.İbn-i Sina İlköğretim Okulu
- 22.İbrahim Akoğlu İlköğretim Okulu
- 23.İhsan Aras İlköğretim Okulu
- 24.İpek Yolu İlköğretim Okulu
- 25.İsmail Enderuni İlköğretim Okulu
- 26.Kalaba İlköğretim Okulu
- 27.Kuyubaşı İlköğretim Okulu
- 28.Mehmet Akif İlköğretim Okulu
- 29.Mehmet Emin Yurdakul İlköğretim Okulu
- 30.Mehmet Örucü İlköğretim Okulu
- 31.Melek Özen İlköğretim Okulu
- 32.Mustafa Necati İlköğretim Okulu
- 33.Osmangazi İlköğretim Okulu
- 34.Paşalı Necati İlköğretim Okulu
- 35.Satuk Buğra İlköğretim Okulu
- 36.Şehit Kubilay İlköğretim Okulu
- 37.Şehit Piyade Teğmen Hakan Kabil İlköğretim Okulu
38. Şinasi İlköğretim Okulu
- 39.Talia Yaşar Bakdur İlköğretim Okulu
- 40.Talip Yener İlköğretim Okulu
- 41.Tevfik Ünsal İlköğretim Okulu
- 42.Tarhuncu Ahmet Paşa İlköğretim Okulu
- 43.Toygar Börekçi İlköğretim Okulu
- 44.Ulviye Fehmen İlköğretim Okulu
- 45.Yalçın Eskiyanpan İlköğretim Okulu

Çankaya İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne Bağlı Okullar

Ortaöğretim Okulları

- 1.Aliye Yahşi Kız Teknik Ve Meslek Lisesi
- 2.Anıttepe Lisesi
- 3.Ankara Atatürk Lisesi
- 4.Ankara Ömer Seyfettin Lisesi
- 5.Ayhan Sümer Anadolu Lisesi
- 6.Ayrancı Anadolu Lisesi
- 7.Ayrancı Lisesi
- 8.Ayrancı Ticaret Meslek Lisesi Ve Anadolu Ticaret Meslek Lisesi
- 9.Bahçelievler Anadolu Lisesi
- 10.Bahçelievler Deneme Lisesi
- 11.Balgat Anadolu Teknik ,Teknik Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 12.Cumhuriyet Ticaret Ve Anadolu Ticaret Meslek Lisesi

- 13.Çankaya Tarım Anadolu Meslek Lisesi Ve Tarım Meslek Lisesi
- 14.Çankaya Cumhuriyet Lisesi
- 15.Çankaya Kılıçarslan Lisesi
- 16.Çankaya Lisesi
- 17.Dikmen Endüstri Meslek Lisesi, Teknik Lise, Anadolu Meslek Lisesi Ve Mesleki Eğitim Merkezi
- 18.Dikmen Lisesi
- 19.Dikmen Nevzat Ayaz Kız Teknik Ve Meslek Lisesi
- 20.Dr.Binnaz Ege – Dr. Rıdvan Ege Anadolu Lisesi
- 21.Hacı Ömer Taraman Anadolu Lisesi
- 22.Hürriyet Anadolu Lisesi
- 23.İMKB Anadolu Otelcilik Ve Turizm Meslek Lisesi
- 24.İncesu Lisesi
- 25.Karakusunlar İMKB Teknik Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 26.Kocatepe Mimar Kemal Lisesi
- 27.Reha Alemdaroğlu Anadolu Lisesi
- 28.Süha Alemdaroğlu Eğitim Uygulama Okulu Ve İş Eğitim Merkezi

İlköğretim Okulları

- 1.27 Aralık Lions İlköğretim Okulu
- 2.Abdurrahman Şengel İlköğretim Okulu
- 3.Ahmet Andiçen İlköğretim Okulu
- 4.Ahmet Bahadır İlhan İlköğretim Okulu
- 5.Ahmet Barındırır İlköğretim Okulu
- 6.Ahmet Haşim İlköğretim Okulu
- 7.Ahmet Vefik Paşa İlköğretim Okulu
- 8.Akşemsettin İlköğretim Okulu
- 9.Anıttepe İlköğretim Okulu
- 10.Arjantin İlköğretim Okulu
- 11.Atasülün İlköğretim Okulu
- 12.Ayten Tekişik İlköğretim Okulu
- 13.Bahçelievler Nebahat Keskin İlköğretim Okulu
- 14.Bilgi İlköğretim Okulu
- 15.Cebesoy İlköğretim Okulu
- 16.Dedeman İlköğretim Okulu
- 17.Dikmen Öğretmen Necla Kızılbag İlköğretim Okulu
- 18.DSİ İlköğretim Okulu
- 19.Eşref Bitlis İlköğretim Okulu
- 20.Fahri Çaldağ İlköğretim Okulu
- 21.Gökçe Karataş İlköğretim Okulu
- 22.Gülen Muharrem Pakoğlu İlköğretim Okulu
- 23.Gülten Kösemen İlköğretim Okulu
- 24.Halide Edip Adivar İlköğretim Okulu
- 25.Hamdullah Suphi İlköğretim Okulu
- 26.Hasan Özbay İlköğretim Okulu
- 27.Hürriyet İlköğretim Okulu
- 28.İl Genel Meclisi İlköğretim Okulu
- 29.İzzet Latif Aras İlköğretim Okulu

- 30.Kavaklıdere İlköğretim Okulu
- 31.Kemal Atatürk İlköğretim Okulu
32. Kılıç Ali Paşa İlköğretim Okulu
- 33.Maltepe İlköğretim Okulu
- 34.Mehmet İçkale İlköğretim Okulu
- 35.Milli Egemenlik İlköğretim Okulu
- 36.Milli Eğitim Vakfı İlköğretim Okulu
- 37.Mithatpaşa İlköğretim Okulu
- 38.Muazzez Karaçay İlköğretim Okulu
- 39.Mustafa Kemal İlköğretim Okulu
- 40.Namık Kemal İlköğretim Okulu
- 41.Pakize Erdoğan İlköğretim Okulu
- 42.Reşatbey İlköğretim Okulu
- 43.Sarar İlköğretim Okulu
- 44.Sokullu Mehmet Paşa İlköğretim Okulu
- 45.Şahinbey İlköğretim Okulu
- 46.Talatpaşa İlköğretim Okulu
- 47.Turhan Dökmeci İlköğretim Okulu
- 48.Turhan Fevzioğlu İlköğretim Okulu
- 49.Türkan Yamantürk İlköğretim Okulu
- 50.Türk İş-Blokları İlköğretim Okulu
- 51.Ulubatlı Hasan İlköğretim Okulu
- 52.Ülkü Akın İlköğretim Okulu
- 53.Yasemin Karakaya İlköğretim Okulu
- 54.Yenilik İlköğretim Okulu
- 55.Yüce-tepe İlköğretim Okulu

Yenimahalle İlçe Milli Eğitim Müdürlüğüne Bağlı Okullar

Ortaöğretim Okulları

- 1.Ankara Anadolu Otelcilik Ve Turizm Meslek Lisesi
- 2.Atatürk Anadolu Lisesi
- 3.Batıkent Anadolu Kız Meslek Ve Kız Meslek Lisesi
- 4.Batıkent Anadolu Teknik Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 5.Batıkent Anadolu Lisesi
- 6.Batıkent Şevket Evliyagil Ticaret Meslek Lisesi, Anadolu Ticaret Meslek Lisesi Ve Anadolu İletişim Meslek Lisesi
- 7.Celal Yardımcı Lisesi
- 8.Demetevler Mimar Sinan Lisesi
- 9.Gazi Anadolu Lisesi
- 10.Gazi Anadolu Teknik Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 11.Gazi Çiftliği Lisesi
- 12.Kaya Bayazıt-öğlü Lisesi
- 13.M.Rüştü Uzel Kimya Anadolu Teknik Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise Ve Kimya Meslek Lisesi

- 14.Mimar Sinan İnşaat Anadolu Teknik, Anadolu Meslek, Teknik Ve Meslek Lisesi
- 15.Mustafa Kemal Lisesi
- 16.Şevket Raşit Hatipoğlu Anadolu Lisesi
- 17.Yahya Kemal Beyatlı Anadolu Lisesi
- 18.Yahya Kemal Beyatlı Lisesi
- 19.Yenimahalle Anadolu Teknik Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi
- 20.Yenimahalle Ticaret Ve Anadolu Ticaret Meslek Lisesi

İlköğretim Okulları

- 1.Abay İlköğretim Okulu
- 2.Abdi İpekçi İlköğretim Okulu
- 3.Afşin Bey İlköğretim Okulu
- 4.Ali Rıza Bey İlköğretim Okulu
- 5.Aselsan İlköğretim Okulu
- 6.Atakent İlköğretim Okulu
- 7.Ayşe Tokur İlköğretim Okulu
- 8.Batıkent İlköğretim Okulu
- 9.Batıkent Orhan eren İlköğretim Okulu
- 10.Celayir İlköğretim Okulu
- 11.Demetevler İlköğretim Okulu
- 12.Emin Sağlamer İlköğretim Okulu
- 13.Emniyetçiler İlköğretim Okulu
- 14.Gazi İlköğretim Okulu
- 15.Gazi Osman Paşa İlköğretim Okulu
- 16.Haydar Aliyev İlköğretim Okulu
- 17.İsmail Erez İlköğretim Okulu
- 18.Kardelen İlköğretim Okulu
- 19.Kent Koop İlköğretim Okulu
- 20.Kürşad Bey İlköğretim Okulu
- 21.Metin Emiroğlu İlköğretim Okulu
- 22.Milli Eğitim Vakfı Batıkent İlköğretim Okulu
23. Mimar Sinan İlköğretim Okulu
- 24.Oğuzlar İlköğretim Okulu
- 25.Onuncu Yıl İlköğretim Okulu
- 26.Orhan Cemal Fersoy İlköğretim Okulu
27. Ostim İlköğretim Okulu
- 28.Prof. Dr. Mehmet Sağlam İlköğretim Okulu
- 29.Refika Aksoy İlköğretim Okulu
- 30.Sofuoğlu İlköğretim Okulu
- 31.Yahya Çavuş İlköğretim Okulu
- 32.Yeşilevler İlköğretim Okulu
- 33.Yahyalar Durali Bezci İlköğretim Okulu

Uygulama Yapılan İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri

- 1.Akyurt İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 2.Altındağ İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 3.Çankaya İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 4.Etimesgut İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 5.Gölbaşı İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 6.Keçiören İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 7.Mamak İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 8.Sincan İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü
- 9.Yenimahalle İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü

Uygulama Yapılan Halk Eğitim Merkezleri

- 1.Halk Eğitim Merkezi /Akyurt
- 2.Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Altındağ
- 3.Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Çankaya
- 4.Çankaya Başkent Halk Eğitim Merkezi / Çankaya
- 5.Halk Eğitim Merkezi / Etimesgut
6. Halk Eğitim Merkezi /Gölbaşı
7. Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Keçiören
8. Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Mamak
9. Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Sincan
10. Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu /Yenimahalle

EK 4. İZİN BELGESİ

T.C.
ANKARA VALİLİĞİ
Milli Eğitim Müdürlüğü

BÖLÜM : İstatistik Bölümü
SAYI : B.08.4.MEM.D.06.22.00-60599/ 46032
KONU : Araştırma izni
Necla ARSLAN

05/05/2011

İLÇE MİLLİ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜNE

- İlgi: a) M.E.B. Bağlı Okul ve Kurumlarda Yapılacak Araştırma ve Araştırma Desteğine Yönelik İzin ve Uygulama Yönergesi.
b) MEB EARGED' in araştırma izinlerine ilişkin 11/04/2007 tarih ve 1950 sayılı yazısı.
c) 02/09/2009 tarih ve 74835 sayılı Valilik Onayı.
d) 05/11/2009 tarih ve 98610 sayılı Valilik Onayı.
e) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Öğrenci İşleri Daire Başkanlığının 25/04/2011 tarih ve 2680 sayılı yazısı..

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı, Eğitim Yönetimi, Teftiş, Planlaması ve Ekonomisi Bilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Necla ARSLAN' ın "Eğitim Kurumlarındaki İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi" konulu tezi ile ilgili anketi, ek listedeki ilçemiz okullarında uygulama yapılması isteği Müdürlüğümüz Değerlendirme Komisyonunca uygun görülmüştür.

Müdürlü anket örnekleri (6 sayfadan oluşan) araştırmacıya ulaştırılmış olup, uygulama yapılacak sayıda araştırmacı tarafından çoğaltılarak, araştırmanın ilgi (a) yönerge çerçevesinde gönüllülük esasına göre uygulanmasını rica ederim.


Güçlü ÜRSAL
Müdür
Müdür Yardımcısı

EKLER :
1-Okul Listesi (1 Sayfa)

DAĞITIM :
9 İlçe MEM

04/05/2011 Memur : E. ÇİNER
04/05/2011 Şef : N. ÇELENK

İl Milli Eğitim Müdürlüğü-Besevler
İstatistik Bölümü
Bilgi İçin: Nermin ÇELENK

Tel : 223 75 22
Fax: 223 75 22
istatistik06@meh.gov.tr

EK 5. ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı E-mail	: Necla Ersöz (Arslan) : necla.arslan.ersöz@hotmail.com
Eğitim	
Lisans	Fen Bilgisi Öğretmenliği, Selçuk Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, 2003 -2007
İş Deneyimi	
2005 - 2007 Fen Bilgisi Öğretmeni, Büyük Artı Dershanesi, Konya 2007 - 2008 Fen Bilgisi Öğretmeni, Sistem Dershanesi, Konya 2010 - 2012 Fen Bilgisi Öğretmeni, Garanti Dershanesi, Ankara	

