

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**Belediye Şirketlerinde Düzenlilik Denetimi ve İç Kontrol
İlişkisi, Belbim A.Ş. Örneği**

Yüksek Lisans Tezi

Cihangir HIZAL

1050Y34101

İstanbul, 2012

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**Belediye Şirketlerinde Düzenlilik Denetimi ve İç
Kontrol İlişkisi, Belbim A.Ş. Örneği**

Yüksek Lisans Tezi

Cihangir HIZAL

1050Y34101

Danışman: Doç. Dr. Engin YARBAŞI

İstanbul, 2012

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Cihangir HIZAL'ın "Belediye Şirketlerinde Düzenlilik Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi, Belbim A.Ş. Örneği" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı-Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : **Doç. Dr. Engin YARBAŞI**

Jüri Üyesi :

Jüri Üyesi :

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZET

Sayıştay Kanununda kamu idaresi tanımı genişletilerek, kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın kamu kaynağı kullanan tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketler Sayıştay denetimi kapsamına dâhil etmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte belediye şirketleri de dâhil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşları tarafından doğrudan veya dolaylı olarak ortak olunan tüm şirketler kamu idaresi olarak değerlendirilmiştir.

Sayıştay denetiminin temel amaçlarından birisinin kamuda hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olduğu ifade edilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, denetim sürecini kolaylaştıracaktır. İç kontrol sistemi aracılığıyla; işletme varlıklarının korunması, yönetim politikalarına uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması, mali bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanması sağlanacaktır.

Uluslararası standartlara uygun mali denetim sürecinde iç kontrolün değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminden elde edilen güvence düzeyi, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde en önemli aşamadır. Belediye şirketlerinin yapısı ve büyüklüğü göz önüne alındığında hesap verme sorumluluğunun güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir bilginin sağlanması için iyi tasarlanmış ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemi ve bu sistemin işlerliğini denetlemek için kurulacak bir iç denetim birimi kamu kaynağının etkin kullanıldığının tespitinde önemli bir temel oluşturmaktadır.

ABSTRACT

All administrations, establishments, enterprises, associations, corporations, subsidiaries and companies using public resources are included in audit of the Court of Accounts in regardless of they are subject to clauses of public or private law by widening of the description of public management in Law on the Court of Accounts. All companies with which are became a partner by public entities directly or indirectly including companies of municipalities are assessed as public management in this regulation.

One of the main objectives of audit of the Court of Accounts is to locate and generalize the public accountability. Effective internal control system makes easy audit process. Through the internal control system, protecting the company assets, the compliance with management politics, preventing defective and trick transactions, complete accounting records, dependable and timely fiscal information are provided.

Assesing the internal control in fiscal audit in line with international standarts and assurance level which is derived from the conclusion of evaluating internal control system are the most significant stage in planning, performing audit and defining audit technics which will be carried out. Taking into the structure and sizeableness of municipal companies, well designed and effective internal control system for accountability, reliable, true, consistent, relevant, timely and achievable information and internal audit function which will be established in order to audit efficiency of this system form a basis in detecting of using public resources efficiently.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet	iii
Tablolar Listesi	ix
Kısaltmalar	x
GİRİŞ	1
1. BELEDİYELERCE KURULAN ŞİRKETLERİN YAPISI VE HUKUKİ DAYANAKLARI	5
1.1. Belediyeler Tarafından Kurulan Şirketlerin Hukuki Dayanağı	6
1.1.1. 1580 Sayılı Belediye Kanunu	6
1.1.2. 5393 Sayılı Belediye Kanunu	8
1.1.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	8
1.1.4. Türk Ticaret Kanunu	9
1.1.5. Özelleştirme Kanunu	10
1.1.6. 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu	11
1.2. Belediye Şirketlerinin Kuruluş Nedenleri	11
1.2.1. Bürokrasiyi Azaltmak ve Yasal Sınırlamaları Asgariye İndirmek	12
1.2.2. Yeni Gelir Kaynakları Bulma İsteği	13
1.2.3. Nitelikli Eleman İstihdam Etme İsteği	14
1.2.4. Yörenin Ekonomik Açıdan Geliştirilmesi İsteği	14
1.2.5. Merkezi Yönetimin Denetiminden Kurtulma İsteği	14
1.2.6. Özel Bankalardan Kredi Kullanabilmek	15
2. DENETİM KAVRAMI	15
2.1. Denetimin Özellikleri	17
2.2. Denetim Türleri	18
2.2.1. Mali Tabloların Denetimi	18
2.2.2. Uygunluk Denetimi	19
2.2.3. Faaliyet Denetimi	20
2.2.4. Düzenlilik Denetimi	20
2.3. Denetçi Türleri	21
2.3.1. Bağımsız (Dış) Denetçi	21

2.3.2.	İç Denetçi.....	22
2.3.3.	Kamu Denetçileri.....	23
3.	İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	24
3.1.	İç Kontrol Sisteminin Tanımı	24
3.2.	İç Kontrol Sisteminin Amacı ve Önemi	25
3.3.	İç Kontrol Sisteminin Düzenlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Etkenler	27
3.4.	İç Kontrol Türleri	28
3.4.1.	Muhasebe Kontrolleri	28
3.4.2.	Yönetimsel Kontroller	29
3.5.	İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Kullanılan Yöntemler	30
3.5.1.	Not Alma Yöntemi	31
3.5.2.	Akış Şemaları Yöntemi	31
3.5.3.	Anket Yöntemi	31
3.6.	İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	32
3.7.	İç Kontrol Sisteminin Test Edilmesi	33
3.8.	İç Kontrol Kavramı Uluslararası Düzenlemeler.....	34
3.8.1.	Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol.....	35
3.8.2.	COSO Modeli (Treadway Commission)	36
3.8.3.	CoCo Modeli (CICA Kriterleri – Kanada Modeli).....	38
3.8.4.	Turnbull Raporu	39
3.8.5.	İntosai (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)	39
3.9.	İç Kontrol Kavramı Ulusal Düzenlemeler.....	41
3.9.1.	Özel Sektörde İç Kontrol Düzenlemeleri	41
3.9.2.	Bankacılık Sektöründe İç Kontrol Düzenlemeleri	43
3.9.3.	Kamu Sektöründe İç Kontrol Düzenlemeleri	45
3.10.	İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	47
3.10.1.	İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı.....	47
3.10.2.	İç Denetimin Bağımsızlığı.....	49
3.10.3.	İç Kontrol Sisteminde İç Denetimin Yeri ve Rolü	50
3.10.4.	İç Kontrol ve İç Denetimin Özellikleri.....	50
3.10.4.1.	İç Kontrolün Özellikleri	51
3.10.4.2.	İç Denetimin Özellikleri	51

3.10.5.	İç Kontrol İç Denetim İlişkisi.....	51
3.11.	İç Kontrolde Bağımsız (Dış) Denetimin Rolü.....	53
4.	COSO İÇ KONTROL MODELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARI	54
4.1.	Coso İç Kontrol Sisteminin Unsurları	54
4.1.1.	Kontrol Ortamı	54
4.1.1.1.	Dürüstlük ve Ahlaki Değerler	55
4.1.1.2.	Yetkinlik ve Uzmanlık Taahhüdü	56
4.1.1.3.	Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi.....	57
4.1.1.4.	Organizasyon Yapısı	57
4.1.1.5.	Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi ve Dağıtımı.....	58
4.1.1.6.	İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları	58
4.1.2.	Risk Değerlendirme.....	59
4.1.3.	Kontrol Faaliyetleri	61
4.1.3.1.	Yetki Devri ve Onaylama Prosedürleri	62
4.1.3.2.	Görevlerin birbirinden ayrılması	62
4.1.3.3.	Kaynaklara ve kayıtlara erişim konusunda kontroller.....	63
4.1.3.4.	Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme	64
4.1.3.5.	Hesapların Mutabakatı.....	64
4.1.4.	Bilgi ve İletişim	65
4.1.4.1.	Bilginin Kalitesi.....	66
4.1.4.2.	İletişimin Etkinliği.....	66
4.1.5.	Gözetim	66
4.1.5.1.	Sürekli Gözetim.....	67
4.1.5.2.	Bağımsız Değerlendirmeler.....	67
5.	DÜZENLİLİK DENETİMİ VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	67
5.1.	Sayıştay Denetimi.....	67
5.2.	Denetimin Kapsamı	71
5.3.	Düzenlilik Denetimi İç Kontrol İlişkisi	72
5.3.1.	İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Denetlenmesi.....	74
5.3.1.1.	Mal ve Hizmet Alımları.....	75
5.3.1.1.1.	Mal ve Hizmet Alımlarına ilişkin Kontroller.....	76
5.3.1.2.	Mal ve Hizmet Alımları İle İlgili İç Kontrolün Denetlenmesi	79

5.3.2.	Satış ve Tahsilat Döngüsü	80
5.3.2.1.	Satış ve Tahsilat Döngüsüne İlişkin İç Kontroller	81
5.3.2.2.	Satış ve Tahsilat Döngüsüne İlişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi	84
5.3.3.	Stok Döngüsü	87
5.3.3.1.	Stok Döngüsüne İlişkin İç Kontroller.....	87
5.3.3.2.	Stok Döngüsüne İlişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi	89
6.	UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	91
6.1.	Belbim A.Ş., Genel Açıklama	91
6.2.	Kontrol Testleri ve Sonuçları	93
	SONUÇ	108
	EKLER	112
	KAYNAKÇA.....	120

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Riskleri Etkileyen Faktörler.....	62
Tablo 2. Mal ve Hizmet Alımları İle İlgili İç Kontrolün Denetlenmesi.....	81
Tablo 3. Satış işlemlerine ilişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi.....	86
Tablo 4. Tahsilat İşlemleri İle İlgili İç Kontrollerin Denetlenmesi.....	87
Tablo 5. Stok ve Üretim Döngüsünde Kontrol ve İşlemlerin Denetlenmesi.....	90

KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association, Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
ASOBAC	: The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts: Denetim Kavramları Komitesi
BELBİM	: Belbim İstanbul Belediyeleri Bilgi İşlem Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
C.	: Cilt
COSO	: Committee Of Sponsoring Organizations, Sponsor Organizasyonlar Komitesi
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FEI	: Financial Executives International, Finansal Yöneticiler Enstitüsü
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions: Uluslararası Sayıştaylar Birliği
IIA	: The Institute of Internal Auditors, İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Institute of Management Accountants, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

IFAC	: International Federation of Accountants, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IAASB	: International Accounting Auditing Standards, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
SEC	: Securities and Exchange Commission, ABD Sermaye Piyasası Kurulu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

GİRİŞ

Türkiye’de yerel yönetim sisteminin temel kuruluşları olan Belediyeler, Osmanlı döneminden günümüze kadar çeşitli alanlarda faaliyetlerini sürdürmektedirler. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın mahalli idareler başlıklı 127. maddesi yerel yönetimleri il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan kamu tüzel kişileri olarak tanımlamaktadır. Günümüz belediyelerinin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen 5393 Sayılı Belediye Kanunu, belde sakinlerinin mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek belirlenen, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olarak tanımlamaktadır.

Belediyelerin görev, yetki ve sorumluluk alanları belediye sınırları olup, 5393 Sayılı kanunun 14. maddesinde bu sorumlulukları açıkça belirtilmiştir. Belediyeler faaliyetlerini yerel halkın müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla imar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri; çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, spor, sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar ve yaptırır. Ayrıca, büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 50.000’i geçen belediyeler, kadınlar ve çocuklar için koruma evleri açabilmektedirler.

Belediyeler yetki ve sorumluluk alanları içerisinde kendilerinden beklenen hizmetleri gerçekleştirebilmek için; kendilerine verilen görev ve hizmet alanlarında 5393 Sayılı Belediye kanununun 70. Maddesi, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 26. Maddesinde belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilmektedirler. Belediyeler bu şirketler aracılığı ile elektrik, su, gaz, toplu taşıma gibi bazı kamu hizmetlerini daha etkin yürütmek, hızlı karar alabilmek ve nitelikli personel çalıştırabilmek amacı ile kamu hukukunun ve bürokrasinin katı kurallarından ve ağır işleyişinden kurtulmayı amaçlamaktadırlar. Ancak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması amacıyla 2003 tarihinde yürürlüğe giren 4734 Sayılı Kamu ihale Kanunu ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi %50’nin üzerinde belediyeye ait olan belediye şirketlerinin mal veya

hizmet alımları ile yapım işleri bu kanun hükümlerine göre yürütölmek zorundadır. Söz konusu kanunun uygulanmasında belediye şirketleri için dolaylı bir denetimden bahsetmek mümkündür.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu yönetimi anlayışının bir gereği olarak şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, stratejik planlama, performans yönetimi ve denetim gibi ilkeler önem kazanmış ve bu kaynakları kullananlara kaynağın elde edilmesi, muhasebeleştirilmesi ve yasalara uygun olarak kullanılmasında hesap verme zorunluluğu getirilmiştir.

Belediye şirketlerinin bütçeleri belediye bütçesi içerisinde yer almamakta olduğundan bu kanun kapsamına girmemekte ve hesap verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, 2010 yılında kabul edilen 6085 Sayılı yeni Sayıştay kanununda kamu kuruluşu tanımına belediye şirketleri de dâhil edilerek belediye şirketlerinin de kamu mali disiplini altında hareket etme zorunluluğu getirilmiş ve kamu kaynağı kullananların hesap verme sorumluluğu içerisinde denetlenmesi uygulaması başlatılmıştır.

Sayıştay kanununun 2. Maddesi'nde denetimini kapsamı, düzenlilik ve performans denetimi olarak tanımlanmıştır. Düzenlilik denetimi de ikiye ayrılmakta olup, Mali denetim ve uygunluk denetimini içermektedir. Mali denetim, Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimini kapsamaktadır. Uygunluk denetimi, gelir, gider ve varlık işlemlerinin kanunlara ve diğer mevzuata uygunluğunun denetimini içermektedir.

Denetimin etkin işleyebilmesi için iç kontrol sisteminin yönergelerinin mevcut olup işletilmesi gerekmektedir. Denetimin bir gereği olan kontrole önem verilmesi işletme yönetiminin oluşturduğu yönergelere uyumun sağlanması, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, varlık kayıplarının önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin sağlanması amaçlarıyla oluşturulan yönetmelik ve yönergeler iç kontrol sistemini oluşturmaktadır.

Belediye şirketlerinde, kamu kaynaklarının elde edilmesi, kayıt edilmesi, muhafazası ve kullanılması sürecinde görev, yetki ve sorumluluğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereği Yönetim Kuruluna aittir. Denetimin bir gereği olan kontrole önem verilmesi işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, varlık kayıplarının önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin sağlanması amaçlarıyla oluşturulan yönetmelik ve yönergeler iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, denetim sürecini kolaylaştıracak olup; işletme yönetiminin hesap verme sorumluluğuna katkıda bulunarak işletme itibarının yüksek düzeyde olmasını sağlayacaktır.

1.1. Çalışmanın Konusu

Bu çalışmanın konusu Sayıştay'ın denetim kapsamına dâhil edilen belediye şirketlerinin düzenlilik denetimi kapsamında iç kontrol sisteminin oluşturulması, bileşenlerinin tanımlanması ve denetim ile iç kontrol ilişkisinin denetime etkilerinin incelenmesi olarak sınırlandırılmıştır.

1.2. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı Belediye şirketlerinde Sayıştay denetimi kapsamında iç kontrol sisteminin önemini vurgulayarak etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu kapsamda iç denetim birimleri kurulması konusunda önerilerde bulunmak şeklinde belirlenmiştir.

1.3. Çalışmanın Önemi

Kamu veya özel sektör olsun denetim her alanda kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını tespit etmek açısından gereklidir. Yapılacak olan denetimin etkin bir iç kontrol sistemi içinde gerçekleştirilmesi denetlenen kurumun yöneticileri tarafından bir güvence mekanizması olarak algılanmalıdır.

Belediye şirketleri üst yönetimi tarafından kurulan etkin bir iç kontrol sistemi, kamu mali disiplini altında hesap verme sorumluluğu açısından her birime etki ederek tüm birim yöneticilerinin ve çalışanların faaliyetlerinde daha sorumlu olmalarına, muhtemel hataların önüne geçilerek daha şeffaf ve hesap verebilir düzeye gelmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla kullanılan kamu kaynağının etkinliği artacaktır.

1.4. Çalışmanın İçeriği

Bu çalışmanın birinci bölümünde Belediyelerce kurulan şirketlerin yapısı ve hukuki dayanakları incelenerek belediye şirketlerinin kuruluş nedenleri incelenmiştir. İkinci bölümde Denetim kavramı incelenmiştir. Üç ve Dördüncü bölümlerde iç kontrol kavramı, ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelenerek COSO modelinde iç kontrol sistemi unsurları açıklanmıştır. Beşinci bölümde Düzenlilik denetimi ile iç kontrol ilişkisi açıklanarak sonuç bölümünde iç kontrol hakkında genel bir değerlendirme ile önerilere yer verilmiştir.

1. BELEDİYELERCE KURULAN ŞİRKETLERİN YAPISI VE HUKUKİ DAYANAKLARI

Belediyelerce kurulan şirketler; belediyelerin yerel kaynaklarını en etkin şekilde değerlendirerek, yerel ve ulusal kalkınmaya katkıda bulunmaya imkân sağlayan, yerel hizmet sunumunda süreklilik sağlayan yöntem olarak öne çıkmaktadır.¹

Çoğu zaman belediye iktisadi teşebbüsleri (BİT) , kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ile aynı ölçüde değerlendirilse de, BİT'lerin faaliyet ve kuruluşlarına ilişkin mevzuat hem yetersiz hem de dağınıktır. KİT'lere ilişkin "233 sayılı Kanun hükmünde kararname"² (KHK)" şeklinde bir çerçeve yasa mevcuttur.³ Mevzuatta belediyelerce kurulan kuruluşlar belediye iktisadi teşekkülleri olarak tanımlanmakla beraber genel olarak şirket ifadesi kullanılmıştır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde de belediye iktisadi teşebbüsü ifadesi yerine şirket ifadesi kullanılacaktır.

Belediye şirketleri ile Kamu iktisadi teşebbüslerini birbirinden ayıran önemli fark, kuruluş nedenleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş nedenleri ekonomik kalkınmayı sağlamak, tekelleri devlet eliyle yapmak veya işletmek, özel sektörün yatırım yapamayacağı veya başaramayacağı işleri yapmak, özel sektöre öncülük etmek olarak sayılabilir. Belediye şirketlerinin kuruluş amaçları, yetki alanında bulunan halkın müşterek ihtiyaçlarını en etkin şekilde yerine getirerek halkın ortak menfaatini sağlamaktır.

Belediye şirketlerinin özellikleri şu biçimde sıralanabilir: Belediye tarafından kurulurlar, belediyenin görev alanına giren bir konuda faaliyet gösterirler, belediye bütçesinden bağımsız bir bütçeye sahip,⁴ Türk Ticaret Kanunu'na göre çalışan özel hukuk tüzel kişileridir. Serbest piyasa koşullarına göre faaliyetlerini göstermekte, kamu

¹ Ahmet Berk, "Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri", **Sayıştay Dergisi**, S:49, 2003, s.52.

² "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (233 S.K.H.K.) md.1, Resmi Gazete (18.06.1984, 18435 Mükerrer gazete)

³ Mustafa Şakir Başaran, **Belediyelerce Kurulan Şirket ve İşletmelerde Dış Denetim**, Ankara: İzden Yayıncılık, 2010, s.49

⁴ Recep Bozlağan, "Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesinde Temel Sorun", **Mevzuat Dergisi**, 2004. s. 73 (Çevrimiçi) http://www.mevzuatdergisi.com/2004/01a/05.htm#_ftn2 (Erişim Tarihi: 07.05.2012).

kesiminin yönetsel denetim alanı dışında kalmaktadırlar. Bu şirketler, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca denetlenebilirler. Ancak bakanlık böyle bir denetim yapmamaktadır.⁵

Bir başka tanımla belediye şirketleri, bir kuruluş sözleşmesine göre, belediyelerce kurulan, pazarlanabilen yani kişisel mal ve hizmet üreten, mülkiyetinin ve / veya denetiminin yeterince belediyelerin elinde olması nedeniyle, yönetim kurallarının belediyelerce tespit edildiği, cari faaliyetlerini finanse eden gelirlerin çoğunluğunu belediye gelirlerinden elde etmeyen teşebbüsler olup; ilke olarak yerel toplumun sosyal yararının artırılması amacıyla kaynak tahsis edilen firmalardır.⁶

1.1. Belediyeler Tarafından Kurulan Şirketlerin Hukuki Dayanağı

Belediyeler, kanunların kendilerine yüklediği görevleri ve yerel halkın beklentilerini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için farklı örgütlenme biçimlerini kullanmaktadırlar. Belediye şirketleri, belirli bir amaç için kurulmaları ve belirli bir örgütsel bağımsızlığa sahip olmaları ile belediye yönetiminden ayrılırlar.⁷

Bazı yerel hizmetlerin daha hızlı, etkin ve verimli yürütülmesi amacı ile kurulan belediye bütçesinden bağımsız, özel hukuk tüzel kişiliğine sahip şirketlerin hukuki dayanağı aşağıda incelenmektedir.

1.1.1. 1580 Sayılı Belediye Kanunu

Halen faaliyette bulunan belediye şirketlerinin çoğunluğu 2005 yılında yeni Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılan 1580 sayılı Belediye kanunu'na dayanarak kurulmuştur. 1580 sayılı Belediye Kanunu, belediyelerin görevlerini 15. maddesinde 82 fıkra halinde saymıştır. Bu görevler genel olarak belde halkının sağlığı, sosyal yardım işleri, kentin imarı ve alt yapı işleri, belde halkının daha iyi şartlarda yaşamasının sağlanması, piyasa kontrolü, kültür işleri, sınai, ticari ve ekonomik işler şeklinde özetlenebilir.

⁵ Başaran, a.g.e., s. 44.

⁶ Güneri Akalın, "Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, C. 3., S. 6, Kasım 1994, s.17.

⁷ Hasan Özçelik, "Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Belediye Şirketleri: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme", (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2010, s. 48.

1580 sayılı Kanun'un 15. Maddesinde sayılan görevlerden nitelikleri itibari ile serbest piyasa koşullarında ticari ve ekonomik özellik taşıyan 33, 40, 41, 43, 45, 46, 52, 53, 54, 55, 56, 58, 59, 60, 61, 63, 64, 65, 66. fıkraları için "işletmek" kavramı kullanılmıştır. Nitelikleri itibari ile ticari ve ekonomik özellik taşımayan diğer görevlerde "idare etmek" ifadesi kullanılmak suretiyle kanun koyucu bu görevleri diğerlerinden ayırmıştır. 1580 sayılı Kanun'un 15. maddesi belediyelerin belediye bütçesi içinde ve/veya katma bütçeli bazı işletme ve fonlar kurmalarına imkân sağlamıştır.⁸

1580 sayılı Kanununun 19. maddesinde belediyelerin hakları, yetkileri ve imtiyazları belirtilmiştir. Maddenin ilk fıkrasında "Belediye İdareleri Kanununun kendilerine tahmil ettiği vazife ve hizmetleri ifa ettikten sonra belde sakinlerinin müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tesviye edecek her türlü teşebbüsünü icra ederler" denilmektedir. Maddenin 5. Fıkrasında "Belediye hudutları dahilinde muayyen mıntıklar arasında yolcu nakil vasıtası olarak otobüs, omnibüs, otokar, tünel, trolley, füniküler işletmek ve mezbahalarda kesilen etleri... Satış yerlerine nakletmek münhasıran belediyelerin hakkıdır. Bunların, belediyelerin de iştirak edecekleri şirketler vasıtasıyla yapılması ve işletilmesi veya icara verilmesi veyahut imtiyazın devri İçişleri Bakanlığı'nın kararına bağlıdır..." hükmü yer almıştır.

1580 sayılı Kanun'un Ek 2. maddesinde "Belediye meclislerinin ihtiyaç duydukları takdirde belediye meskenleri yaparak bunları kiraya vermek veya satma işlerini mecburi belediye hizmetleri arasına koyabilir", bu amacı gerçekleştirmek için döner sermaye tesisine, kurulmuş ve kurulacak yapı ortaklıklarına katılmaya yetkili olduğu hükmü bulunmaktadır.

1580 sayılı Kanun'da, belediyelerin özel hukuk hükümlerinde faaliyet gösteren şirket kurmasını, kurulmuş şirkete ortak olmasını sınırlayan ve / veya yasaklayan bir hüküm ya da açıkça yetki veren bir hüküm de bulunmamaktadır.

⁸ Başaran, a.g.e., s. 50.

1.1.2. 5393 Sayılı Belediye Kanunu

2005 yılında kabul edilen 5393 sayılı Belediye Kanununun 15. Maddesinde⁹ belediyelerin görev, sorumluluk, yetki alanı ve imtiyazları belirtilmiştir. Kanunun a, e, f bentlerinde şu esaslar tanımlanmıştır.

- a) Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak.
- e) Müktesep haklar saklı kalmak üzere; içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek; kaynak sularını işletmek veya işlettirmek.
- f) Toplu taşıma yapmak, bu amaçla otobüs, deniz su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek.

5393 sayılı Kanununun 70. maddesinde Belediyelerin kendilerine verilen görev ve hizmet alanlarında iktisadi, şirket kurmalarına izin verilmiştir. Ayrıca, Kanununun 71. maddesinde Belediyelere özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yerine getirme imkânı tanınmıştır. Her iki maddede dikkati çeken nokta, belediyelerin şirket veya işletme kurmalarına görev ve hizmet alanları ile sınırlandırma getirilmesidir.

Kanununun 18. Maddesinin “i” bendinde, belediye meclisine “bütçe içi işletme ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa tabi ortaklıklar kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına karar verme” görev ve yetkisi verilmiştir.

1.1.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

13.04.2011 tarihli ve 27904 sayılı resmi gazete’ de yayımlanıp yürürlüğe giren kanunun şirket kurulması başlıklı 26. maddesi¹⁰ büyükşehir belediyelerine, kendilerine

⁹ “Belediye Kanunu” (5393 S.K), md.15, Resmi Gazete (03.07.2005, 25874)

¹⁰ “Büyükşehir Belediyesi Kanunu” (5216 S.K), md.26, Resmi Gazete (13.04.2011, 27904)

verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirlenen usullere göre sermaye şirketi kurabilmelerine izin vermektedir. Ayrıca, maddenin devamında kurulacak olan şirketlerin yönetim ve denetim kurullarına genel sekreter ile belediye ve bağlı kuruluşlarında yöneticilik sıfatını taşıyan personelin bu şirketlerin yönetim ve denetim kurulunda görev alabileceklerini düzenlemiştir.

1.1.4. Türk Ticaret Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanun' unda, belediyelerin şirket kurma, yada kurulu şirketlere ortak olma konusunda engel bir hüküm olmadığı gibi, belediyelerin, kamu hizmeti gördüğü kabul edilen anonim şirketlerin yönetim ve denetim kurullarında temsiline ilişkin hükümlere yer vermek suretiyle, dolaylı yoldan belediyelerin de şirket kurabilmelerine imkan tanınmıştır.¹¹

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun hükmi şahıslar başlığını taşıyan 18. maddesine göre; "Ticaret şirketleriyle, gayesine varmak için bir ticari işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümleri çerçevesinde idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediye gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler tacir sayılırlar. Devlet, vilayet ve belediye gibi kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler, bir ticari işletmeyi ister doğrudan doğruya, ister kamu hükümleri doğrultusunda idare edilen ve işletilen bir tüzel kişilik aracılığıyla işletsinler kendileri tacir sayılmazlar." 13.01.2011 tarihinde kabul edilen ve 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanarak Temmuz 2012 de yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununda da bu hükümler korunmaktadır. Kanunun 16. maddesi; "Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.

Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre

¹¹ Muharrem Dilbirliği, "Belediye Şirketleri", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 1995, s. 68.

yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar.” Hükmünü taşımaktadır.

Kanun’un 334. maddesinde kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulunda temsili düzenlenmiştir. “Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinden birine, esas sözleşmede öngörülecek bir hükümle, pay sahibi olmasalar da, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurmak hakkı verilebilir. Birinci fıkrada yazılı şirketlerde pay sahibi olan kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcileri, ancak bunlar tarafından görevden alınabilir. Kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcileri, genel kurul tarafından seçilen üyelerin hak ve görevlerini haizdir. Kamu tüzel kişileri, şirket yönetim kurulundaki temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiillerden ve yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve onun alacaklılarıyla pay sahiplerine karşı sorumludur. Tüzel kişinin rücu hakkı saklıdır”. Hükmü bulunmaktadır.

Türk hukukunda şirketlerin en yaygın sınıflandırılması ticari şirketler ve adi şirketler olarak yapılmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124. maddesi; “Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.”

Uygulamada, kamu tüzel kişisi olan belediyelerin çoğunlukla, ortakların sorumluluklarının taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olması, sermaye piyasalarında işlem görebilme veya hisse senedi ve tahvil çıkarabilmesi gibi nedenlerle anonim ve limited şirketlere ortak oldukları görülmektedir.¹²

1.1.5. Özelleştirme Kanunu

Özelleştirme çalışmalarına temel oluşturması için çıkarılan ve 24.11.1994 tarihinde kabul edilip 27.11.1994 tarihli 22124 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan “4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesinde ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair kanun” un 26. maddesinde;

“Belediyeler ve diğer yerel yönetimler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşların kurulması, mevcut ve kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunulması, Bakanlar Kurulu iznine tabidir”¹³

¹² Mustafa Tekmen, “Belediyelerin İktisadi Görevlerini Yerine Getirme Şekilleri”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Sayı.33 (Eylül- Ekim 1996), s.20.

¹³ “Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (4046 S.K.), md.26, Resmi Gazete (24.11.1994, 22124)

denilmektedir.

Belediyeler, söz konusu Kanun yürürlüğe girmeden önce, en yüksek karar organı olan belediye meclisinin kararı ile belediye şirketleri kurabilmekteydiler. Kanun'un yürürlüğe girmesi ile belediyeler ve diğer yerel yönetimler ile bunların kurdukları birlikler tarafından ticari amaçla faaliyette bulunmak üzere ticari kuruluşlar kurulması, mevcut veya kurulacak şirketlere sermaye katılımında bulunulması için Bakanlar Kurulundan izin alınması gerekmektedir.

1.1.6. 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu

Doğal Gaz Piyasası Kanunu'nun 4. maddesine göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'ndan (EPDK) dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye veya belediye şirketini sermaye koyma şartı aramaksızın, yüzde on oranında dağıtım şirketine ortak olmaya davet etmektedir.

Bu sermaye oranı, bedeli ödenmek şartıyla en fazla yüzde on oranında artırılabilir. Ancak bu artışın yapılabilmesi, ilgili belediyenin hazineye borcu bulunmaması ve ilave kredi talep etmemesi veya hazineye olan kredi borçlarını tasfiye ettikten sonra, bu amaçla hazine garantili kredi sağlamaması koşuluyla mümkün olabilir.¹⁴ İlgili belediyenin böyle bir talebi bulunması durumunda önceden alacağı hazine görüşünün dosyaya eklenmesi gerekmektedir.¹⁵ Enerji piyasası düzenleme kurulundan yetki alarak lisans alan şirketlerde belediye payı en fazla yüzde yirmi olabilecektir.

1.2. Belediye Şirketlerinin Kuruluş Nedenleri

Yerel halkın ortak ihtiyaçlarını demokratik ve çoğulcu bir yapı içinde karşılamak üzere kurulan yerel yönetimler, öncelikle sadece günlük kent ihtiyaçlarının düzenli biçimde sağlanması çabaları ve zabıta tedbirleriyle ilgilenmiş, zamanla bu hizmetlere çevre

¹⁴ “Doğal Gaz Piyasası Kanunu(Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanun)” (4646 S.K.) md.4, Resmi Gazete (02.05.2001, 24390)

¹⁵ İçişleri Bakanlığı, 07.04.2005 tarih ve 2005/36 Sayılı Genelgesi.

düzenlemeleri eklenmiş, giderek hizmet alanı genişleyerek sağlık, kültür, sosyal yardım ve çevresel sorunların çözümü konusunda sorumluluk üstlenmek zorunda kalmışlardır.¹⁶

Belediyelerin temel amacı, kanunların kendilerine verdiği görev ve sorumluluklar çerçevesinde kamu yararına çalışmak, belde sakinlerinin önemli ihtiyaçlarını gidermek ve refahlarını artırıcı faaliyetlerde bulunmaktır. Aynı zamanda bu faaliyetler, sürekli, güvenilir ve ekonomik biçimde yapılarak belediye sınırları içerisinde yaşayan halkın beğenisini toplamalıdır.

Belediyelerin, bu amaçlarını gerçekleştirmeleri ilk önce yeterli gelir ve yönetim inisiyatifine sahip olmaları ile mümkündür. Hızlı bir şekilde değişen Dünya ve Türkiye koşulları karşısında, halka yeterli ve kaliteli hizmet sunmada, gereken mali güce ve idari inisiyatife sahip olmadıkları düşüncesinde olan belediyeler, merkezi idarenin ağır ve katı kurallarından uzaklaşma yollarını aramaktadırlar.¹⁷

Bu nedenle belediyeler, toplumun kendilerinden beklentilerini daha iyi karşılayabilmek, ağır işleyen kamu bürokrasisi sonucu sunulan hizmetlerinin topluma ulaşmasında gecikme yaşanmaması ve sunmuş oldukları hizmetlerden yararlananların memnuniyetlerinin artırılması gibi amaçlarla ticari işletmeler kurmaktadırlar. Belediye şirketlerinin kuruluş amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1.2.1. Bürokrasiyi Azaltmak ve Yasal Sınırlamaları Asgariye İndirmek

Kamu kurumlarının tabi oldukları bürokratik usul ve kuralların, hizmetlerin verimli ve etkin yürütülmesini engellediği ileri sürülür. Çoğu kamu kurumları belirli bazı hizmetlerini, yarı-özel bir statü içinde yürütme yollarını ararlar. Ancak bu yarı özel statüler de yöneticileri pek tatmin etmemekte, bunun yerine özel kesimin yararlandığı piyasa şartlarının gerektirdiği imkânları ve teknikleri kullanmak istemektedir.¹⁸

¹⁶ Adalet Bayramoğlu Alada, **Yerel Yönetim ve Ahlak**, Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı El Kitapları Dizisi, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME, İkinci Baskı, İstanbul 1994, s.29-30.

¹⁷ Ali İhsan Baş, “Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve İstanbul Örneği”, (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2001, s.62

¹⁸ Selin Sütay, “Belediye İktisadi Teşekküllerinin Yönetimi”, (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s. 51.’den Bilal ERYILMAZ: “Belediye Hizmetlerinin Yürütülmesinde Alternatif Kurumsal Yöntemler”, **Türk İdare Dergisi**, s.51.

Yerel hizmetler, doğası gereği günlük hayatın her anını kapsayan ve bireyin günlük yaşantısını doğrudan etkileyen hizmetlerdir. Günlük yaşamda meydana gelen değişimlere ayak uydurulması, hizmet yönetiminin hızlı ve etkin bir biçimde sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla hızlı karar alma, alınan kararları uygulama ve esnek örgüt yapısına sahip olmak belediyeler açısından önemlidir. Kamu hukukunun ve bürokrasinin katı kuralları ve ağır karar alma mekanizmaları özellikle yerel ihtiyaçların karşılanmasında yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple, hizmetlerde meydana gelen bu tür gecikmeler ise maliyetleri artırarak belediye bütçesine ek yük getirmektedir.

Yerel hizmetlerin doğasında var olan hızlı karar alma, alınan kararları uygulama ve esnek örgüt yapılarına sahip olma gereği dolayısıyla, belediyeler kamu hukukunun ve bürokrasinin katı kuralları ve ağır işleyişi içinde, şirketleşmeyi bir çıkış yolu olarak görmektedirler. Belediye tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip olan bu şirketler, Türk Ticaret Kanunu'na, dolayısıyla özel hukuk hükümlerine tabi olduğu için, belediyelerin gereksinim duyduğu hızlı karar alma ve esnek örgüt yapılarını sağlama kapasitesine sahiptirler.¹⁹

1.2.2. Yeni Gelir Kaynakları Bulma İsteği

1980 sonrası dönemde belediyelerin gelirlerinde önemli iyileştirilmelere gidilmiş fakat istenilen düzeye erişememiştir. Kuruluş amacı bütün yerel yönetimlere yardım ve destek sağlamak olan yerel yönetim fonları merkezde bulunanlar tarafından genel olarak subjektif olarak kullanılmaktadırlar.²⁰

Anayasa ve kanunlar, belediyelere görevleriyle orantılı gelir sağlama yetkisini merkezi idareye vermiştir. Ancak, merkezi idarenin gelir sağlamadaki bu yetkisini bir tehdit unsuru olarak belediyeler üzerinde kullanması, belediyelerin mali kaynaklarının zaman zaman kısıtlanması ya da siyasi nedenlerle arttırılması karşısında belediyeler bünyelerinde kullanabilecekleri bir mali kaynağa sahip olma düşüncesi ile şirketleşmeye gitmektedirler.²¹

¹⁹ Bozlağan, a.g.m.

²⁰ Cemil Arslan, "Belediye Hizmetlerinin Sunumunda Bir Yöntem Olarak Belediye İktisadi Teşebbüsleri", (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2000, s. 9.

²¹ Turgay Ergun, Aykut Polatoğlu, **Kamu Yönetimine Giriş**, Ankara: İlksan Matbaası Todaie Yayın No:222, 9.Bası., 2000, s.56.

Belediye iktisadi teşekküllerinin kurulması yerel yönetimlere ek gelir sağlamıştır. Özellikle otoparklar, oteller, maden suları işletmek yerel yönetimleri finanse edecek ek gelirlerin elde edilmesi anlamındadır.²²

1.2.3. Nitelikli Eleman İstihdam Etme İsteği

Belediyelerin tâbi olduğu ücret politikaları günün koşullarına yanıt vermekten uzaktır. Merkezi hükümet, ayrı bir tüzel kişiliğe ve bütçeye sahip olan, mali ve yönetsel özerkliği bulunan belediyelerin ücret ve personel politikalarını doğrudan etkileyebilmektedir. Kaliteli elemanların kamu sektöründe istihdam edilmesi için gerekli olanakları sunamayan mevzuat hükümleri nedeniyle, alanlarında yetişmiş kişiler daha iyi iş olanakları sağlayan özel sektör kuruluşlarına yönelmektedir.²³

Belediyelerin kanun hükümleri sınırları içerisinde nitelikli personel istihdam etmesi, özellikle ücret bakımından mümkün olmadığından kurmuş oldukları şirketlerde, piyasa koşullarında esnek ücret politikası uygulama imkânı söz konusudur. Belediye hizmetlerinin daha etkin yürütülmesi amacıyla belediye şirketlerinde nitelikli personel istihdam edilerek yerel kamu hizmetinin etkinliğinin artırılmasının amaçlandığı ifade edilebilir.

1.2.4. Yörenin Ekonomik Açıdan Geliştirilmesi İsteği

Belediyeler sermaye ve müteşebbis kıtlığını, yerel vergi gelirleri ve bürokratlarla aşmaya çalışmış, halı, dokuma, konfeksiyon, kaplıca, tatil köyü gibi kalkınma projelerini üstlenerek yerel kalkınmaya öncülük ederek²⁴ yeterli özel girişimin sağlanamadığı yörelerde şirketleşerek, girişimcileri teşvik etmek, onlara önderlik etmek ve yeni iş imkânları sağlamayı amaçlamaktadırlar.

1.2.5. Merkezi Yönetimin Denetiminden Kurtulma İsteği

²² Başaran, a.g.e., s.68.

²³ Bozlağan, a.g.m

²⁴ Berk, a.g.e., s. 56.

Merkezi idarenin, mahalli idareler üzerinde 1982 Anayasası'nın 127. maddesinden²⁵ kaynaklanan bir vesayet yetkisinin olması beraberinde belediyelerin belde halkının kendini yönettiği özerk kurumlar olmaktan ziyade bayındırlık, imar ve diğer kentsel hizmetleri karşılayan ve merkezi idareye tabi kurumlar oldukları anlayışını getirmiştir.²⁶

Bu denetim, zaman zaman siyasi nitelik gösterebilmektedir. Belediyelerin mali kaynak ve bu kaynakların kullanımı bakımından merkezi idareye bağlı olması belediyeleri, merkezi idarenin mali denetiminden ve vesayet yetkisinden uzaklaşmaya yöneltmektedir. Belediyeler, faaliyetlerini merkezi yönetimin denetiminden kurtarmak amacıyla şirketleşmeye yönelerek kamu hukuku alanından özel hukuk alanında faaliyetlerini yürütmeyi amaçlamaktadırlar.

1.2.6. Özel Bankalardan Kredi Kullanabilmek

Belediyelerin mali kaynak oluşturma yöntemlerinden bir tanesi de borçlanmadır. Belediyelerin borçlanma usullerini belirleyen 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68. maddesi, belediyelere sadece İller bankasından kredi kullanma hakkı tanımaktadır. Bu nedenle belediyeler, özel bankalardan kredi kullanamamaktadırlar. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan belediye şirketlerinin özel bankalardan kredi kullanması da belediye şirketlerinin kurulma nedenlerinden birisidir.

2. DENETİM KAVRAMI

²⁵ Merkezî idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir.

²⁶ 5393 Sayılı Belediye Kanunu Gerekçesi, (<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1038.pdf> Erişim Tarihi:23.09.2012)

Denetim Kavramları Komitesi (ASOBAC- The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından yapılan tanıma göre denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili bildirimlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara açıklamak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.²⁷

Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir. Bu süreç denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesini içerir.²⁸

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accounts, AICPA) ve Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association, AAA) temel denetim kavramları komitesi denetimi şu şekilde tanımlamaktadır;

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tespit etmek için ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir.”²⁹

İşletme yönetiminde karar alma süreci içerisinde yer alan yöneticiler kendilerine ulaşan bilgileri, kaynağından inceleme ve doğrulama imkânından yoksundur. Yöneticiler kendileri dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan işletme yönetimi ile ilgili bu bilgilerin tarafsızca hazırlandığına inanmak ve güvenmek durumundadırlar.³⁰

Karar alıcılar için bilginin kalitesini artıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. İşletme kararları almakla sorumlu olan bireyler, kararlarına temel olarak kullanacakları bilginin doğruluğundan emin olmak için bilgilerin bağımsız, tarafsız, objektif ve yeterli mesleki tecrübeye sahip bir kişi tarafından belli standartlara uygun olarak denetlenmesine başvuracaklardır. Ancak bu şekilde yapılacak bir denetim sonucunda, bütünlüğü,

²⁷ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, s. 1.

²⁸ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Basım Yayım, Mart 2008, s. 11

²⁹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010, s. 11.

³⁰ Başaran, a.g.e., s.5.

doğruluğu ve tarafsızlığı onaylanan bir bilgi, karar alma sürecinde, güvenilir bilgi olarak kullanılacaktır.³¹

İşletmelerin amaçlarına en etkin ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşılmadığı işletme ile ilgili olan bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine duyulan ihtiyacın karşılanmasıyla ölçülebilir. Çünkü doğru, güvenilir ve uygun olmayan bilgiler kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını etkilemekle birlikte bu bilgiler doğrultusunda alınan kararlar işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecektir. Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında tarafsız ve bağımsız kişi veya kişilerce denetlenerek doğrulanması denetimin önemi artırmaktadır.

2.1. Denetimin Özellikleri

Tanımlardan yola çıkarak denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- **Denetim Bir Süreçtir;** Denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt toplama, bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, toplanan bilgilerin incelenerek değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda bir görüşe ulaşılarak denetim raporu düzenlenmesi süreçlerini içerir. Bu yolla denetimin dinamik bir faaliyet olduğundan söz edilir.³² Bir birini izleyen bu süreçlerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde yürütülebilir.³³
- **Ekonomik Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar;** İşletmenin faaliyetleri ile ilgili hazırladığı raporlar ve beyanlar işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Denetim, işletme açısından belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim iddialarını doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.³⁴
- **Önceden Belirlenmiş Ölçütler;** Yönetimin işletmenin ekonomik faaliyet ve olaylarına ilişkin sundukları iddia ve bildirimlerin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları ölçütlerdir.³⁵ Bu ölçütler; kanunlar, anlaşmalar yönetim tarafından belirlenmiş hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır. Bu standartlar

³¹ Güredin, a.g.e., s. 4.

³² a.g.e., s. 11.

³³ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 12.

³⁴ a.g.e., s. 12.

³⁵ Güredin, a.g.e., s.12

denetimin türünü belirlemek bakımından da önemlidir. Eğer yapılacak olan denetim vergi amaçlı ise, denetimde kullanılacak ölçüt vergi yasaları olacaktır³⁶.

- **Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme;** Denetçi işletmenin bildirim ve iddialarının doğruluğunu araştırmak için yeterli sayıda kanıt toplamak zorundadır. Burada asıl vurgulanmak istenen denetimin tarafsız olarak kanıt topladığı ve değerlendirmesini topladığı bu kanıtlarla yapmasıdır. Kanıtın kendisinin tarafız ve öznel olmasından çok önemli olan denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapacağı faaliyetinde özen ve titizlikle inceleme ve değerlendirmesini yapmasıdır.³⁷

- **İlgi Duyanlara Bildirme;** İşletmelerle ilgili olarak başta pay sahipleri olmak üzere birçok çıkar gruplarının çeşitli menfaatleri sonucu işletmelere ait verilere ihtiyaçları bulunmaktadır. Denetçi, işletmenin mali durumunu faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş denetim ve muhasebe standartları ölçüsünde değerleyerek hazırlamış olduğu denetim raporlarını ilgi duyanlara yazılı olarak açıklar.

Denetçinin hazırlamış olduğu raporlar işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içerisinde olanların kararlarına yön vermektedir. Yatırımcıların yatırım kararını, kredi veren kuruluşların kullandıracakları kredilerin geri ödenme imkânını bu raporları inceleyerek değerlemesi örnek olarak verilebilir. Denetçi, hazırlamış olduğu raporda kesin bir güvence ya da yüzde yüzlük bir doğruluğa ilişkin onaylama yapmamalıdır.³⁸ Denetçi, raporu sonucunda ulaştığı bilgilerin doğru ve dürüst bir şekilde ve makul bir güvence ile düzenlendiğini belirtmelidir.

2.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılması söz konusu olduğunda, hemen hemen tüm kaynaklar görüş birliği içerisindedir.³⁹

2.2.1. Mali Tabloların Denetimi

³⁶ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 12.

³⁷ Güredin, a.g.e., s.12

³⁸ Güredin, a.g.e., s.12

³⁹ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1.Cilt, İstanbul, Temmuz 2004, s. 11.

Mali Tabloların denetimindeki amaç, mali tabloların bir bütün olarak önceden belirlenmiş ölçütlere uyulma derecesini araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanması ve denetlenmesi gereken bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu dur. Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları oluşturmaktadır. Diğer mali tablolar ise ek mali tabloları oluşturur.⁴⁰

Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların çeşitli çıkar gruplarının farklı amaçları için kullanacağını göz önünde bulundurur.⁴¹ Beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, mali tabloların tekliği ilkesi gereği, her türlü ihtiyaca cevap vermek amaçlı tek tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun değişik amaçlarla denetlenmesi doğaldır.⁴²

2.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, İngilizce “Compliance Audit” karşılığı olarak dilimize geçmiş olan denetim türüdür. Adından da anlaşılacağı üzere eldeki bir bilgi veya belgenin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu kontrol eden bir incelemedir.⁴³

Her işletme faaliyet sonuçlarına ulaşmak için, işletme içinde bir dizi kuralı ve yönergeleri oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır.⁴⁴ Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.⁴⁵

Şirketlerin kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için oluşturulan kural ve yöntemler iç kontrol yönergeleridir.⁴⁶ Şirket personelinin, üst yönetim ve yasalarca konulmuş olan kurallar ve belirlenmiş olan politikaları ne derecede uyguladığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimler uygunluk denetimleri olarak ifade edilir. Bu kurallar yasalarla belirlenmiş olabileceği gibi şirket yönetimleri tarafından

⁴⁰ 1. Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

⁴¹ Güredin, a.g.e., s. 16

⁴² Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 11

⁴³ Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2005, s. 26.

⁴⁴ Melih Erdoğan, a.g.e., s.5.

⁴⁵ Güredin, a.g.e., s. 17.

⁴⁶ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s. 8.

politika olarak da belirlenmiş olabilirler.⁴⁷ Genelde iç denetçileri veya kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi, mali tabloların denetimine de yardımcı olur.⁴⁸

2.2.3. Faaliyet Denetimi

İç denetimin daha kapsamlı bir şekli olan faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini değerlemek, incelemek ve bu faaliyetlerin sonuçlarını incelemek şeklinde yapılabilirler.⁴⁹

Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır.⁵⁰

Başarım denetimi veya yönetim denetimi olarak da anılmaktadır ve genellikle finansal tabloların denetiminden veya uygunluk denetiminden daha zor bir denetimdir.⁵¹

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.⁵²

2.2.4. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, devlet denetiminin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Hesap verme sorumluluğunu yerine getirirken devlet kurumlarının mali işlemleri detaylı biçimde incelenmiş olmaktadır. Denetimdeki amaç, İdarenin hesaplarını ve mali tablolarını denetleyip, bunların ilgili mevzuata uygunluğunu doğrulamak bir düzensizlik durumu mevcut değil ise aklanmasını sağlamaktır.⁵³

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere

⁴⁷ Türedi, a.g.e., s. 26.

⁴⁸ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 11.

⁴⁹ Akgül, a.g.e., s. 9.

⁵⁰ Güredin, a.g.e., s. 17.

⁵¹ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 6.

⁵² Güredin, a.g.e., s. 19.

⁵³ Başaran, a.g.e., s. 20.

uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir.⁵⁴

2.3. Denetçi Türleri

Denetçi, belirli bir yetkinlikle ve bilgi birikimiyle denetimi gerçekleştirecek olan en önemli denetim ögesidir. Farklı türde denetçi sayılabilmekle birlikte, denetçiler, Bağımsız denetçiler, İç denetçiler ve kamu denetçileri olarak üç başlık altında sınıflandırılabilirler.⁵⁵

2.3.1. Bağımsız (Dış) Denetçi

Serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından⁵⁶ veya kendi başına denetim hizmeti veren kişidir. Denetledikleri işletmelerin bir çalışanı olamamaları nedeni ile bağımsız denetçiler, dış denetçi olarak da adlandırılır.⁵⁷

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, işletmenin kendi personeli olmayan dışarıdan bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetime dış denetim denilmektedir.

Dış denetçiler yapacakları denetimlerle işletmelerin faaliyetlerini gözlemlemeli eleştirisel bir bakışla incelemeli daha verimli ve mali yönden daha sağlıklı esaslara göre çalışması için yol gösterici olmalıdır.⁵⁸ Denetim sürecinde bu çok önemli işlevin yerine getirilmesi ile denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.⁵⁹

⁵⁴ SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi, Haziran 2011, s. 5.

⁵⁵ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 6.

⁵⁶ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Avcıol Basım Yayın, 2004, s.1.

⁵⁷ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 6

⁵⁸ Akgül, a.g.e., s. 15.

⁵⁹ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 6

2.3.2. İç Denetçi

İşletmenin bir çalışanı veya memuru olarak görev yapan denetçiler⁶⁰, bağlı buldukları işletmede kurmay bir yetkiye sahiptirler. İç denetim hizmeti sağlayan bölüme iç denetim bölümü adı verilir. İç denetim mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirilmek suretiyle değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim standartları iç denetçilerin sadece yönetime değil, bir bütün olarak işletmenin tümüne hizmet ettiğini vurgulamaktadır. Denetim çalışması, işletme yönetiminin amaçlarına ulaşmasını olumlu yönde etkilemektedir.⁶¹

Denetim faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular o işletmenin üst yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılır.⁶² Yönetime hizmet sunmak amacıyla hareket eden iç denetçilerin denetim çalışmaları aşağıda belirtilen işlemlerdir.⁶³

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlamlığı, yeterli ve uygulamasının değerlendirilmesi, etkin ve uygulanabilir kontrol sistemi geliştirmesi,
- Faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen yönetmelik ve yönergelere uygunluğunu araştırması,
- İşletme varlıklarının çalınma, bozulma model eskimesi gibi her türlü zarara karşı korunmasının araştırılması,
- Yönetimin sunduğu her türlü bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırılması,
- Yüklenen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili başarının kalitesini artırmak,
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerinin yönetime tavsiye edilmesi,

⁶⁰ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 7

⁶¹ Celal Kepekçi, **İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü**, Eskişehir, Eskişehir İtia Yayınları, No 251-171 Eskişehir 1982, s.41.

⁶² Güredin, a.g.e., s. 20.

⁶³ Akgül, a.g.e., s. 15'den Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s.6.

İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları beklenir. Tarafsızlığın sağlanması için, iç denetim bölümünün raporlarını doğrudan üst yönetime vermeleri ve ilişkilerinde üst yönetime karşı muhatap ve sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir.⁶⁴

2.3.3. Kamu Denetçileri

Yasa, yönetmelik ve genelgeler doğrultusunda kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasının tespit edilmesi bakımından denetim faaliyetlerini gerçekleştirirler.⁶⁵

Sahibi halk olan ve devletçe kurulmuş olan işletmelerin faaliyetlerinin denetlenmesi ayrı bir önem taşımaktadır.⁶⁶ Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimidir.⁶⁷

Denetçiler, kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarıdır. Denetçiler, kamu kuruluşlarının denetimlerini yapmanın yanı sıra, vergi yükümlülerinin de yasalara uyup uymadığını ve beyanlarını kontrol ederler.⁶⁸

⁶⁴ Güredin, a.g.e., s. 21.

⁶⁵ Türedi, a.g.e., s. 30.

⁶⁶ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 6.

⁶⁷ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 12.

⁶⁸ Melih Erdoğan, a.g.e, s. 8

3. İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç Kontrolle ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. AICPA' nın yayımladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır.⁶⁹

“İç kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”

Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol sistemini; örgüt planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları gerçekleştirmede uygulanan tüm yöntem ve ölçülerin tamamı olarak tanımlamaktadır.⁷⁰

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve işletme faaliyetine yönelik raporlama ve bildirimlerin doğru ve zamanında düzenlenmesi gibi işletmenin verimliliğini arttıracak yöntemler ve prosedürleri kapsar.⁷¹

İç Kontrol, işletme içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.⁷²

⁶⁹ Güredin, a.g.e., s.315

⁷⁰ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 36.

⁷¹ Tamer Aksoy, “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.73 (Ekim, Kasım, Aralık 2005) s. 169.

⁷² Sacit Yörüker, “Başka Ülke Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve” **Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Hilton Oteli, Ankara, 12 Mayıs 2004, s. 4.

İç kontrol; İşletmenin başarı hedeflerine ulaşmak amacı ile yönetimi ve personeli tarafından uygulamaya konulan tamamlayıcı bir süreçtir. Kontroller, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasının önündeki engelleri aşmak amacı ile makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanırlar. İşletmenin başarı hedefleri;⁷³

- Faaliyetlerin düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme;
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma;
- Kaynakların kötü kullanıma, hasar ve kayıplara karşı korunması.

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkararak;

İç kontrol, denetim gibi bir anlık durum ya da olay değil işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayan ve işletme faaliyetleri devam ettiği sürece devam eden bir süreçtir. Bu özelliği nedeniyle işletmeye sonradan eklenen bir eklenti değil işletmenin organizasyonunun içerisinde her aşamada var olan ayrılmaz bir parçasıdır.

İç kontrol, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kaynaklarının en etkin ve verimli kullanılmasını temin eder ve aynı zamanda işletmenin belirlenmiş amaçlara ulaşması için ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. İç kontrol bu yönüyle işletmenin daha etkin yönetilmesine katkı sağlar.

3.2. İç Kontrol Sisteminin Amacı ve Önemi

Küresel rekabet içerisinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmelerin günümüz değişen koşullarına uyum sağlayabilme ve küresel rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri ancak etkin bir yönetim amacı ile mümkündür. Etkin bir yönetim anlayışının en önemli unsurlarından bir olan kontrol fonksiyonu her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Yönetim anlayışında kontrol kavramının öne çıkmasıyla beraber, doğru, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemi daha da artmıştır.⁷⁴

⁷³ Baran Özeren, **Intosai Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.2012), s.2.

⁷⁴ Burcu Adiloğlu, **“İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011., s.96.

İç kontrol sisteminin temel amacı, denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan mali raporların güvenilirliğini ölçmek ve uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını ve zamanlamasını belirlemektir.⁷⁵

İç kontrol iç denetimin karşılığı değil tamamlayıcısıdır.⁷⁶ İç denetim çalışmalarında; kontrol amaçları, özellikle yönetim çalışmalarının aynısı olarak düşünülmelidir. Kaliteli bir denetim çalışmasının ön koşulu kontrol amaçlarının doğru tanımlanmasıdır. Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibidir:⁷⁷

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

Yukarıdaki tanımlamalardan yola çıkarak;

İç kontrolün tanımında da vurguladığımız iç kontrol, bir organizasyonun bütün birimlerini kapsayan bir sistemdir. İş akışlarının içerisinde iç kontroller yer alır. Bir işletmede etkin bir iç kontrolün varlığı her aşamada etkin bir süreç yönetimi anlamına gelmektedir. Yönetimin devrettiği görevlerin etkin yürütülmesi ve kontrolü, süreçlerin varlığı, kuralların düzenli işlemesi işletme verimliliğini arttırarak aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığı ile işletme aktifinde yer alan varlıkların korunmasını sağlar. Yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanmasına yardımcı olarak mali kayıpların engellenmesine katkı sağlar. Mali raporların doğruluğuna katkı sağlayarak işletme yönetiminin doğru karar almasına yardımcı olur.

İç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşılamamasıdır. Bu özellikleri ile iç kontrol sisteminin etki alanları; organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler,

⁷⁵ Güredin, a.g.e., s. 316.

⁷⁶ Tamer Aksoy, a.g.m. s. 9.

⁷⁷ Volkan Demir, "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78' in Karşılaştırılması", **Analiz**, S 11, Aralık 1999, s. 102.

insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemidir.⁷⁸

3.3. İç Kontrol Sisteminin Düzenlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Etkenler

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar.⁷⁹ İç kontrol sistemi düzenlenmesinde, çeşitli unsurların dikkate alınması gerekir. Bu unsurlar; kurumun riskleri ve iç kontrol riskleridir.

İşletme faaliyetlerinde risk; işletme faaliyetlerinin yönetimin tasarladığı şekilde gerçekleşmemesidir. İşletme, iç kontrol sistemini kurarken, faaliyetlerini etkileyen ve işletme hedeflerine ulaşmasını engellemesi sonucu verimliliğin azalmasının sebeplerini incelemeli, gerekli önlemleri almalıdır. Bu risklerin bir kısmı ortadan kaldırılabilen bir kısmı ise azaltılabilen risklerdir.⁸⁰

Burada söz edilen risk iki tip risk grubudur. Bunlardan birincisi kurum riskleridir. Kurumun yaşamını kârlılık, büyüme ve gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir. İkinci tip riskler ise iç kontrol riskleridir. Yani iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle hata, hile, kaçak, kayıp gibi durumların olması önleyici tedbirlerin alınmamasından kaynaklanan risklerdir. İyi bir kontrol sistemi olmadığı zaman bu tür verimsizliklerin olması kaçınılmaz olduğu gibi aynı zamanda mali tablolarda hatalı veya yanlış gösterim, yanlış raporlama ve denetçi açısından da yanlış görüş verme riski artacaktır. Bu tür risklerin ne olduğu bilinmeli ve risklere karşı önlemler alınmalı, kurumsal bir şekle getirilmeli ve sistematik çalışan bir erken uyarı sistemi kurulmalıdır.⁸¹

İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması dolayısıyla yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı azalmaktadır. İşletme yönetimi için ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir iç kontrol sistemi tasarlayıp

⁷⁸ Ali Kamil Uzun, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,(Çevrimiçi)

<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi> (Erişim Tarihi:24.09.2012).

⁷⁹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 36.

⁸⁰ Türedi, a.g.e., s.124.

⁸¹ **İç Kontrol Sistemi Unsurları**,(Çevrimiçi),

http://strateji.erciyes.edu.tr/ickontrol/moduller/ickontrol_unsurlari.html (Erişim Tarihi: 17.07.2012), s.1.

uygulamakla giderilebilir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmaktadır.

Bağımsız denetim çalışmalarında, kullanılan verilerin üretildiği muhasebe sisteminin güvenilirliğinin anlaşılması için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bir gereklilik haline gelmiştir. Etkin bir iç kontrolün ayrıca, işletmenin iş ve işlemlerinin gerçeğe uygun ve doğru olduğu yönünde yönetimin ikna olmasında da büyük önemi vardır.⁸²

3.4. İç Kontrol Türleri

Yöneticiler açısından kontrol sistemleri kullanmak, istenilen hedeflere ulaşılması için bir zorunluluktur. Her işletme ya da örgütte farklı bireyler olması nedeniyle farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her bireyin iç kontrole bakış açısı ve iç kontrole yönelik düzenlemeleri algılaması farklı olmaktadır.⁸³

İç kontrol sistemi mali bilgileri içeren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olduğu kadar aynı zamanda varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin sağlanması, faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve personelin yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi ile ilgilidir. Bu kapsamda iç kontrol sistemi, muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki bölüme ayrılarak incelenebilir.

3.4.1. Muhasebe Kontrolleri

Aktiflerin korunmasına ve mali kayıtların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin yönerge ve kayıtlarla organizasyon planını içerir ve aşağıdaki konularda güvence sağlamak üzere kurulur.

- İşlemlerin, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,
- İşlemlerin, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına veya diğer herhangi bir kurala uygun olarak mali raporların hazırlanmasını sağlamak ve aktifler üzerinde hesap verme yükümlülüğüne devam ettirecek biçimde kaydedilmesi,

⁸² Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 36 - 37.

⁸³ Nuran Cömert Doyrangöl, "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 60. (Temmuz, Ağustos, Eylül 2002)

- Aktifler üzerinde, sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak yetkilendirilme verilmesi,

İşletmenin aktiflerinin korunması ile ilgili sorumlulukların belirlenmesi ve görevli kişilerin belirli aralıklarla kayıtları ile mevcut aktiflerin karşılaştırılması ve herhangi bir fark bulunduğunda gerekli kararın alınması.⁸⁴

3.4.2. Yönetimsel Kontroller

Faaliyetlerin, yönetim politikalarına, planlarına, yasalara ve mevzuata uygunluğunun sağlanması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması, belirlenmiş işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasının sağlanmasına yönelik politika, usul ve yöntemlerdir.⁸⁵

Üst yönetimin asıl görevi, amaçları doğrultusunda işletmenin devamlılığını sağlamaktır. Aynı zamanda işletme yönetiminin temel amaçlarından bir tanesi de işletme kârını artırmaktır.⁸⁶ Yönetim bu amaca ulaşabilmek için etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar dört grupta toplanır;⁸⁷

- **Güvenilir bilgi sağlanması:** İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesi için işletmenin iyi yönetilmesi gereklidir. İyi bir yönetim için yönetimin zamanında hazırlanmış ve güvenilir bilgiye ihtiyacı vardır. İşletme yönetiminin karar verme aşamasında geçerli, tutarlı ve güvenilir bilgi toplaması gerekmektedir. İyi tasarlanmış bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde, bu bilgiler daha az maliyetle, daha kısa sürede ve güvenilir bir biçimde sağlanır.
- **İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması:** İşletmenin aktifinde kayıtlı fiziki ve fiziki olmayan değerler çalınma kaybolma ya da amacı dışında

⁸⁴ Kepekçi, **İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü**, s.17-18.

⁸⁵ Tamer Aksoy, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme” **Mali Çözüm Dergisi**, S. 72. (Temmuz, Ağustos, Eylül 2005) Sayfa 148’den Martin, Albert S., Kenneth p. JOHNSON, **Assesing Internal Accounting Control : A Workable Approach**, Coopers and Lybrand Co. 1978. s.8

⁸⁶ Türedi, a.g.e., s.130.

⁸⁷ Güredin, a.g.e., s. 318.

kullanım gibi risklerle karşı karşıyadır. Bu gibi istenmeyen durumların önlenmesi ve kontrol altında tutulması ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı sonucunda sağlanır.

- **Verimliliğin artırılması:** Bir işletmede yapılan faaliyetlerin her aşamasında fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmasını engellemek, kısacası her alanda verimliliği arttırmak, işletmelerde iç kontrol sisteminin uygulanması ile sağlanır.
- **Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** Bir işletmenin temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izleyeceği yöntemler işletme yönetimi tarafından belirlenir. Önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmada, işletme çalışanlarının bu amaçları tam olarak algılaması ve bir amaç birliği içinde hareket etmeleri önemlidir. İşletmelerde var olan bir iç kontrol sistemi çalışanların belirlenmiş yönetmelik ve kurallara uygun davrandıklarının araştırılmasında önemli bir araçtır.

3.5. İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Kullanılan Yöntemler

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama, denetlenen işletmenin iç kontrollerinin tanınmasıdır. Bu aşamada denetçi, iç kontroller hakkında kapsamlı olarak bilgi toplar ve iç kontrol sistemi hakkında fikir sahibi olur.

İç kontrol sistemini tanımak üzere üç yöntemden yararlanılmaktadır. Bunlar not alma yöntemi, akış şemaları yöntemi ve anket yöntemidir. İç kontrol sisteminin tanınmasında yararlanılabilecek bilgi kaynakları kısaca şunlardır:

İşletmenin örgüt şeması, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, iş tanımları, personel ile yapılan görüşmeler, belge ve kayıtların incelenmesi, muhasebe çalışmalarının gözlemlenmesi.⁸⁸

⁸⁸ Türedi, a.g.e., s. 145-146.

3.5.1. Not Alma Yöntemi

Denetçinin iç kontrol sistemini tanımlamak üzere hazırladığı yazılı dokümanlardır. Küçük işletmelerde kullanımı basit ve kolay bir yöntem olmakla birlikte iç kontrol sisteminin detayları hakkında sistem içerisinde yer alan her türlü unsurun not biçiminde oluşturulması zordur.⁸⁹

Not alma, basit gibi görünen etkin bir tekniktir. Denetim çalışmalarının başlangıcından son aşamasına kadar her devresinde başvurulacak temel çalışma kâğıtlarından biridir.⁹⁰

3.5.2. Akış Şemaları Yöntemi

İşletme muhasebe bilgi sisteminin veya bölümlerinin semboller ile simgelenmesi ve sistemi analiz etmek amacıyla elverişli ortamın hazırlanmasıdır. Sistem akış diyagramları iç muhasebe kontrol sisteminde herhangi bir faaliyete veya akıma, ya da ele alınan kıymet hareketine ilişkin bilgi akışına girdi, işlem ve çıktı düzeninde gösteren etkin bir araçtır.⁹¹

Bu yöntem aracılığıyla işletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir biçimde ortaya konulur. Böylece denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktalarını ortaya çıkartabilir.⁹²

Akış diyagramı yardımı ile işlemin tamamlanma sırası, işlemin tamamlanmasında kullanılan belgeler ve işlemin tamamlanmasına katılan bölüm veya kişiler ile bunların arasındaki ilişkiler bir bakışta kolaylıkla kavranmış olur. Akış diyagramlarının yararı bölümün veya kişinin sorumluluğuna verilmemesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını şematik olarak göstermesidir.⁹³

3.5.3. Anket Yöntemi

⁸⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 4. Basım, 2006, s.140

⁹⁰ Melih Erdoğan, a.g.e., s. 107.

⁹¹ Güredin, a.g.e., s. 338.

⁹² Bozkurt, a.g.e., s. 140.

⁹³ Güredin, a.g.e., s. 338

Anket yöntemi, iç kontrol yapısı incelenen işletmenin her bir denetim alanı ile ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanıp, sorulup, yanıt alınması işlemlerinden oluşur. İç kontrol yapısının tanınmasında ve belgelenmesinde çoğunlukla kullanılan yöntem olan anket yönteminde denetçi sorduğu sorulara aldığı yanıtları anında form üzerinde sınıflandırır. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır.⁹⁴

Kullanılan anket çalışmalarında hazırlanan anket formları “Evet/Hayır” cevap seçeneklerinden oluşmaktadır. Anket sonuçları süreç sahipleri tarafından kendi kontrol yapılarını değerlendirmeleri amacıyla kullanılmaktadır.⁹⁵ Sorular genellikle “evet” veya “hayır” cevapları alınacak şekilde düzenlenir. Bu sorular işletmenin ilgili personeline sorulur. “Hayır” cevabı iç kontrol yapısında zayıflığı gösterecek şekilde soru formu hazırlanır. Sorular, işletmenin iç kontrol yönetmelik ve yönergeleriyle ulaşılabilecek çeşitli iç kontrol amaçlarına yöneliktir. Kontrol amaçları üzerinde durulmasının nedeni, kontrol amaçlarını içeren soruların amacının gerektiği şekilde anlaşılmasını sağlamak ve kontrol amaçlarına ulaşmak için işletme tarafından kullanılmakta olan kontrol yöntemlerini tanımadır.⁹⁶

3.6. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Denetçi açısından iç kontrol sisteminin değerlemesi, işletmenin tanınması aşamasından başlar ve mesleki yargının oluşmasına kadar geçen denetim sürecini kapsar. İç kontrol sisteminin etkin olduğu kanaatine ulaşırsa denetçi sisteme güvenerek elde etmiş olduğu sonuçlara göre denetim çalışmasının kapsamını daraltacak iç kontrol sistemini yetersiz bulduğu durumlarda ise iç kontrol sistemine güvenmeyerek denetim çalışmalarını genişleterek yürütecektir.⁹⁷

Değerlendirme, iç kontrol sisteminin yeterliliğine ilişkin bir görüşe ulaşmaktır. Sistem öğelerinin iç kontrolden beklenen amaçları sağlayacak düzeyde olup olmadıkları

⁹⁴ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.143.

⁹⁵ Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi: Kontrol Özdeğerlendirme**, İstanbul: Beta Yayın, 2005, s.104

⁹⁶ Kepekçi, a.g.e., s. 79.

⁹⁷ Celal Kepekçi, **İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü**, s.74-76.

değerlendirilip sistemde zayıflık bulunan işlemler belirlenerek, hata oluşma olasılığı yüksek olan noktalar üzerine kontrol riskleri tespit edilir.⁹⁸

Denetçinin bu riskleri değerleyebilmeleri için, işletmenin kontrol süreçleri ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olması gerekir. İç kontrol sistemini değerlemesinde yararlanabileceği çeşitli kaynaklardan önemli olanları aşağıda sıralanmıştır⁹⁹:

- İşletme ile ilgili önceden elde edilen bilgiler,
- İşletme yönetimi, çalışanlar ve iç denetçilerden edinilen bilgiler,
- İç kontrol sisteminin ürettiği çeşitli belge ve kayıtların incelenmesi sonucu elde edilen bilgiler,
- Çalışan personelin görevi başında gözlemlenmesi sonucu elde edilen bilgiler,

Denetçi süreçler ile uygulama arasında tutarsızlık olup olmadığını bu çerçevede araştırarak gerektiğinde düzeltici önlemler hakkında tavsiyelerde bulunabilecektir. İç kontrolün değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminden elde edilen güvence düzeyi, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde en önemli aşamadır.

3.7. İç Kontrol Sisteminin Test Edilmesi

Kontrol testleri, iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin bir görüşe ulaşmaktır. Kontrol testleri, mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile bu işlemlere dayanan mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin makul güvence elde etmek amacıyla iç kontrol değerlendirmesi sonucunda tespit edilen kontrol risk ve zafiyetlerinin hata üretip üretmediğine yönelik olarak yapılan incelemelerdir.

Kontrol testleri sonucunda iç kontrol sistemindeki risk ve aksaklıklardan kaynaklanan hataların belirlenmesi ile iç kontrole ilişkin güvence düzeyi tespit edilir.

⁹⁸ Mehmet Bozkurt, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, S.1 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), s.137.

⁹⁹ Nejat Bozkurt, a.g.e., s. 130.

Kontrol testleri sonucunda:

- a) İç kontrolün yeterli bir düzeyde kurulup etkin bir şekilde çalıştığının tespit edilmesi durumunda iç kontrole duyulan güven,
- b) Aksi halde, uygulanan iç kontrol sisteminden kaynaklanan aksaklıklara ilişkin bulgular ve bunların düzeltilmesine yönelik öneriler yoluyla risk ve aksaklıkların ortadan kaldırılmasıyla sistemin hata üretmesinin engellenmesi, dış denetim değerlendirme raporları ile mevzuatta öngörülen mercilere raporlanarak değer yaratan bir denetim icra edilmiş olacaktır.¹⁰⁰

3.8. İç Kontrol Kavramı Uluslararası Düzenlemeler

Son yıllarda dünyada ortaya çıkan küresel büyüklükteki şirket iflaslarının altında yatan en önemli nedenlerden birisinin kurumsal yönetim uygulamalarının yetersizliği olduğu görüşü ağırlık kazanmıştı. Kurumsal yönetim eksikliği ile gündeme gelen muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hatalar, hileler ve yolsuzluklar nedeniyle gerek yerel, gerekse küresel düzeyde yapılan düzenlemeler, muhasebe ve özellikle denetim faaliyetlerinin ekonomideki önemini artırmıştır.

Wordcom, Enron, Parmalat gibi küresel büyüklükteki şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetimin “kötü, yanlış ve art niyetli” şekilde uygulanmasının, güvenilir olmayan bilgiye yol açtığı ve dolayısıyla güvenilir olmayan bu bilgilere dayanarak ekonomik karar alıcıların yanıltıcı, yanlış ve hatalı kararlar almalarına sebep olmuştur. Güvenilir olmayan bilgiler sonrası alınan kararlar uzun dönemli ve ciddi küresel ekonomik sorunlara neden olmuştur.

Bütün bu gelişmelerin sonucunda, Amerika Birleşik Devletlerinde kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır. Avrupa birliği ülkelerinde ise farklı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler özellikle şirketlerin, iç denetim ve denetim işlevlerinin bağımsızlığı, iç kontrol düzenlemelerini içermektedir.

¹⁰⁰Mehmet Bozkurt, a.g.m. s. 137

3.8.1. Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol

Sarbanes-Oxley, ABD (Amerika Birleşik Devletleri) ve Avrupa'da yaşanan ekonomik krizler, muhasebe hileleri (Enron, Worldcom gibi) neticesinde ortaya çıkan kurumsal yönetim gereksinimi sonucunda gelişen bir yasadır.

Kurumsal yönetim, yatırımcılar arasındaki problemlerin çözümüne ve şirketin çıkar sahipleri ve paydaşları arasındaki çıkar çatışmalarının uzlaştırılmasına yardımcı olan ve oldukça popüler olmaya başlayan bir kavramdır. Ayrıca, dünya çapında görülen "Kurumsal Yönetimi İyileştirme" çalışmalarının yoğunluğu nedeniyle hükümetlerin ve iş dünyasının öncelikli gündem maddelerinden biri olmuştur. Muhasebe ve denetim hileleri sonucu şirket iflaslarından sonra kurumsal yönetim ile ilgili "çok daha sıkı" yasal düzenlemelerin "derlenmiş şekli" olarak adlandırılan Sarbanes-Oxley yasası, 30 Temmuz 2002'de yürürlüğe girmiştir.

Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na (Securities and Exchange Commission-SEC) kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını öngörmektedir.¹⁰¹

Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümanite edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direkt olarak sorumlu tutulmuştur.

Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır.¹⁰²

Sarbanes-Oxley yasasının ana başlıkları aşağıdaki gibidir.

¹⁰¹ Cemal İBİŞ ve Özgür ÇATIĞKAŞ, İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, **Sayıştay Dergisi**, S.85, s.108 (Nisan-Haziran 2012)

¹⁰² Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml> (Erişim Tarihi:30.09.2012).

- Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Kapsamı genişletilen mali bildirimler,
- Analist çıkar çatışmaları,
- Komisyonun kaynakları ve otoritesi,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu,
- Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması,
- Kurumsal Vergi Beyannameleri,
- Kurumsal Suistimal ve Sorumluluk.

Yasa başta “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” nu kurmak, denetim komitelerine yeni kurallar getirmek, sorumlulara yeni ceza düzenlemeleri yapmak, danışmanlık hizmetlerini kısıtlamak ve finansal raporlama ve denetime yeni süreçler eklemek yoluyla denetçi hatalarıyla karşılaşılma sıklığını azaltmayı hedeflemektedir.

Yasayla beraber “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu”, kural koyucu ve düzenleyici bir otorite olarak oluşturulmuştur. Kurul, bağımsız denetim firmaları tarafından kullanılacak denetim standartları hazırlamak ve mevcut standartları değiştirmekle görevlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin kurul kurallarına ve profesyonel standartlara uyumlarını takip etmek ve gerektiğinde müdahalede bulunma yetkisi söz konusu kurula verilmiştir.¹⁰³

3.8.2. Coso Modeli (Treadway Commission)

ABD’de yanıltıcı finansal raporlamaya ilişkin usulsüzlüklerin nedenlerini araştırmak üzere 1985 yılında kurulan Yanıltıcı Finansal Raporlamaya ilişkin Ulusal

¹⁰³ Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, a.g.m. s. 108-109.

Komite (National Committee on Fraudulent Financial Reporting) adıyla kurulan ve kısaca Traedway Committee of Sponsoring Organizations (COSO) komitesi 1987 yılında finansal raporlama süreçlerindeki usulsüzlüklerin nedenine ilişkin ilk raporunu yayımlamıştır.¹⁰⁴

Gönüllü bir özel sektör organizasyonu olan bu kurum tarafından 1992 yılında, “Internal Control – Integrated Framework” (İç Kontrol- Bütünleşik çerçeve), bilinen adıyla COSO İç kontrol Raporu yayınlanmıştır.¹⁰⁵

Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında, Amerikan Muhasebeciler Birliği, Uluslararası Finans Yöneticileri Enstitüsü (Financial Executives International, FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors, IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants, IMA) yer almaktadır.¹⁰⁶

COSO raporunda iç kontrol şöyle tanımlanmıştır:¹⁰⁷

“İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı güvence sağlayan işletme üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.”

COSO, iç kontrol sistemini bir kurumun üç ana başlık altında toplanan (finansal, operasyonel ve mevzuata uyum) beş bileşenden oluşan bir adımla açıklamakta ve üç ana hedef ve beş bileşenden oluşan kontrol sisteminin kurumun işlem süreci veya birim yapısı gibi farklı yapılanmaların her birine ayrı ayrı uygulanabilecek bir yapı da incelemektedir. Bunun yanı sıra COSO modeli etkin bir iç kontrol sisteminin sahip olması gereken unsurları açıklamakta ve değerlendirme kriterleri yoluyla kurumlara kendi iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirebilecekleri bir model sunmaktadır. Modelin bileşenleri:¹⁰⁸

- Kontrol Ortamı

¹⁰⁴ Çetin Özbek, **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul 2012, s. 401.

¹⁰⁵ Adiloğlu, a.g.e., s. 41.

¹⁰⁶ Tamer Aksoy, a.g.m., s. 11.

¹⁰⁷ Adiloğlu, a.g.e., s. 41.’den, Sawyer, L.B.i Dittrhofer, M.Scheiner, H.James, Sawyer’s Internal Auditing: The Practice Of Modern Internal Auditing, 5. Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s. 58.

¹⁰⁸ Özbek, a.g.e., s. 409.

- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- Gözetim

3.8.3. CoCo Modeli (Cica Kriterleri – Kanada Modeli)

Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1995 yılında oluşturulan kontrol ölçütleridir. COSO modeline benzemekle beraber yönetime dayalı unsurlara daha fazla önem vermektedir.¹⁰⁹

CoCo modeli, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Buna bağlı olarak, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dâhil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini CoCo, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo, kontrolü organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır.¹¹⁰

CoCo ölçütleri, aşağıdaki dört başlık altında gruplandırılmıştır:

- Amaç: Kurumun yönünü tayin eder. Bu başlık altında, kurumun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri ölçütleri bulunmaktadır.
- Bağlılık: Kurumun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.
- Yeterlilik: Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.
- İzleme ve Öğrenme: Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içerir.¹¹¹

¹⁰⁹ Adiloğlu, a.g.e., s.104'den, Moeller, a.g.e., s. 161.

¹¹⁰ Cemal İBİŞ ve Özgür ÇATIKKAŞ, a.g.m. s. 110' dan Root,1997:147-149.

¹¹¹ Simay Erdoğan, "İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, (DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi), Ankara, Ocak 2009, s. 88.

3.8.4. Turnbull Raporu

İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England Wales) tarafından yayınlanan Turnbull Raporu, risk, risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetçiler ile ilgili açıklamalar yaparak, yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirmesinde yol göstermeyi hedeflemektedir.¹¹²

Hisse senetleri Londra Borsası'nda işlem gören şirketlerin "iyi yönetim" ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamayı hedefleyen bu doküman da COSO raporuyla aynı hususlar üzerine durmakta, etkili bir iç kontrol sisteminin hangi mekanizma, süreç ve alt sistemleri içermesi gerektiğini aynı ifadelerle anlatmaktadır.¹¹³

Söz konusu çalışmaya göre bir işletmedeki iç kontrol sisteminin,

- İşletme faaliyet süreçlerinde yerleşmiş olması ve kurum kültürünü şekillendirmesi,
- İçsel ve dışsal etkiler nedeniyle sürekli değişen, farklılaşan risklere karşı hemen önlem alabilme yeteneğine sahip olması,
- Meydana gelen herhangi bir aksaklık veya zayıflığın, uygulanması gereken düzeltici önlemlerin ayrıntılarıyla birlikte uygun seviyedeki yöneticilere, gerekiyorsa yönetim kuruluna, anında rapor edilmesini sağlayan kanalları, yöntemleri içeriyor olması gerekir.¹¹⁴

3.8.5. İntosai (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü), 34 ülkenin katılımı ile 1953 yılında kurulan bu

¹¹² Enver Dilek Şengür, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama", (İÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s. 27.

¹¹³ Salih Tanju Yavuz, "İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri", **Bankacılar Dergisi**, 2002, S. 42, s. 44.

¹¹⁴ a.g.m., s. 44.

örgütün Genel Merkezi, Avusturya'nın Viyana kentinde olup, 170 üyesi bulunmaktadır. Türkiye'den bu örgüte üye olan tek kurum Sayıştay Başkanlığı'dır.

Washington kongresinin yapıldığı 1992 yılında INTOSAI' nin statüsü gözden geçirilmiş; ana yapı, üyelik, talimat ve kurallar yeniden tanımlanarak kabul edilmiştir. Kongrede ayrıca, Denetim ve iç kontrol standartlarının ana hatlarını içeren iki yayın gerçekleştirilmiştir.

Kongre'de INTOSAI' nin amacı devlet mekanizması içindeki yüksek denetim organları arasında düşünce ve deneyimlerin değişimini teşvik etmek için kurulan özerk, politik olmayan ve bağımsız bir örgüt olarak tanımlanmıştır.¹¹⁵ Kongrede kabul edilen denetim standartları ve İç Kontrol Standartlarının ana hatları, tüm dünyada benimsenmiş kurallar haline gelmiştir. INTOSAI' nin her üç yılda bir değişik ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.¹¹⁶

INTOSAI' nin 2004 yılında kabul edilen raporunda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır. İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır:

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkili biçimde gerçekleştirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,
- Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyma,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

INTOSAI 'nin COSO modeline çok benzeyen kontrol çerçevesinin temel özellikleri iç kontrollerin bütünleşik bir süreç olması, iç kontrollerin yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilmesi, kontrollerin risklere yönelik olması, makul güvence sağlaması ve amaçlara ulaşmak için oluşturulması şeklinde açıklanmıştır.¹¹⁷

¹¹⁵ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 24.

¹¹⁶ Keskin, a.g.e., s. 38.

¹¹⁷ Cemal İBİŞ ve Özgür ÇATIKKAŞ, a.g.m. s. 109.

3.9. İç Kontrol Kavramı Ulusal Düzenlemeler

İç kontrol sistemi ile ilgili uluslararası düzenlemelerin paralelinde Türkiye de de iç kontrol modelleri düzenlenmiştir. Ülkemizde uygulanan iç kontrol modelleri; özel sektör, kamu sektörü ve bankacılık sektöründe kullanılan iç kontrol uygulamaları olarak üç başlık altında incelenecektir.

3.9.1. Özel Sektörde İç Kontrol Düzenlemeleri

3.9.1.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemesi 1996 tarih ve (X, 16) seri nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği”’e dayanmaktadır.¹¹⁸ Uluslararası gelişmeler sonucu ABD’de yaşanan Enron vb. küresel muhasebe ve denetim hileleri neticesinde çıkarılan 30.07.2002 tarihli “Sarbanes-Oxley” (SOX) yasası paralelinde SPK tebliğinde de SOX benzeri değişiklikler yapılmıştır.

Hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören işletmelerin faaliyetlerini, uluslararası standartlar çerçevesinde yürütebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışı ile uluslararası finans kaynaklarından ucuz maliyetle faydalanabilmelerine yönelik bir yönetim anlayışı getirmeyi hedefleyen kurumsal yönetim ilkeleri onaylanarak kamuoyuna duyurulmuştur. Bu ilkelerde yer alan iç kontrol sistemine ilişkin bilgiler;¹¹⁹

- Yönetim kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere işletmenin sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilmek amacıyla sağlam bir iç kontrol mekanizmasını oluştururlar.

¹¹⁸ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği; Seri X, No:16, Resmi Gazete (04.03.1996, 22570)

¹¹⁹SPK Tarafından Yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri, (Çevrimiçi) <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=0&submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 25.07.2012)

- Denetimden sorumlu komite, muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanmasının, bağımsız denetimin ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimini yapar.
- İşletme muhasebesi, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması ile şirket çalışanlarının bu konulardaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi kapsamında incelenmesi denetimden sorumlu komite tarafından yerine getirilir.

SPK düzenlemelerinde iç kontrol tek başına açıklanmamakla beraber “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri X, No: 22 EK 9 da İç kontrol sistemi ile ilgili bilgiler verilmiştir. Tebliğde, İç kontrol sisteminin unsurları incelendiğinde COSO raporu esas alındığı söylenebilir. Tebliğde yer alan İç Kontrol Sistemi Unsurları; ¹²⁰

- Kontrol ortamı,
- İşletmenin risk değerlendirme süreci
- Faaliyet süreçleri ile ilgili olanlar dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim
- Kontrol faaliyetleri
- Kontrol faaliyetlerinin gözetimi

3.9.1.2. Türk Ticaret Kanunu İç Kontrol Düzenlemeleri

Ticaret hayatını düzenleyen en önemli düzenlemelerden birisi uzun bir süreden sonra yeniden düzenlenerek 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunudur. Kanun, firmaların sahip olması gereken iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme getirmemektedir. Bunun yanı sıra iç kontrol sisteminin önemli unsurlarından birisi olan ve birçok kurumsal yönetim ilkelerinde detaylı olarak yer verilen yönetim kurulu üyelerinin niteliklerine ve görevlerine yönelik düzenlemeler mevcuttur.

¹²⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 27, Resmi Gazete (25.10.2009, 27387)

Kanunda iç kontrol sisteminde açık bir atık bulunmakla birlikte “Risklerin erken saptanması ve Giderilmesi” ni düzenleyen 378. Maddesinin gerekçesinde şirketin varlığı ve gelişimini tehlikeye düşürecek olan sebeplerin erken teşhisi için önlemler alınması ve risklerin yönetilmesi amacıyla, denetim komiteleri kurmak ve çalıştırma yükümlülüğünü yönetim kuruluna vermiştir. Kanunun 367. Maddesinde yönetimin yetki devri konusu düzenlenirken bu devrin bir iç yönerge ile yapılabileceği öngörülmektedir. 369. Madde de kontrol ortamının önemli unsurlarından biri olan dürüstlük ve ahlaki değerler kavramına değinilmekte “yönetim kurulu üyelerinin ve yönetimle görevi üçüncü kişilerin şirketin menfaatlerini görevlerini dürüstlük kurallarına uyararak gözetmek yükümlülüğü altında oldukları” ifade edilmektedir.¹²¹

Kanunun 375. maddesinin 1/c fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesi incelendiğinde ise etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarını içerdiğini söyleyebiliriz. Kanunun gerekçesinde, mali denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin etkin bir iç kontrol sistemi kurulması olarak anlaşılabilir.¹²² Maddenin gerekçesinde, “Şirket hangi büyüklükte olursa olsun şirkette, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim vardır. Bir anonim şirketin denetimi sadece bir bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılamaz.” İfadesi mevcuttur.¹²³ Gerekçeden de anlaşılabilceği gibi iç denetim sisteminin kurulmasına vurgu yapılmaktadır. İç denetimin sisteminin kurulup verimli çalışabilmesi ancak iyi tasarlanmış bir iç kontrol sistemi ile mümkün olmaktadır.

3.9.2. Bankacılık Sektöründe İç Kontrol Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan uluslararası standartların Türk bankacılık sistemine uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve iç denetim mekanizmalarının oluşturulması konularında çalışmalar yürütmektedir.

¹²¹ Özbek, a.g.e., s. 478-485.

¹²² Ali Kamil Uzun, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler”, (Çevrimiçi) <http://www.verginet.net/Haber.aspx?ID=1973>, (Erişim Tarihi: 12.12.2012)

¹²³ Özbek, a.g.e., 478-485.

18.06.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Türk bankacılığına getirilen düzenlemelerin en önemlilerinden birisi de söz konusu kanunun 9. maddesinin 4. fıkrasında yer almıştır. Bu maddede, "Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri Bankaca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla" yükümlü tutulmuşlardır.¹²⁴

Bankalar Kanunu'ndaki düzenlemelere dayanarak, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu tarafından hazırlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Yönetmeliğin geçici maddesi ile bankalara, iç denetim ve risk yönetim sistemlerini yeni duruma uygun hale getirmeleri için 01.01.2002 tarihine kadar süre tanınmıştır.¹²⁵

BDDK'nın yayınladığı yönetmeliğin "İç Kontrol Sürecinin Temel Unsurları" isimli 10. Maddesinde SAS 78'de yer alan iç kontrol yapısının unsurlarıyla paralellik göstermektedir. Bu yönetmelikte yer alan ve SAS 78'le paralellik gösteren unsurlar,¹²⁶

- Yönetim kurulu ve üst düzey yönetiminin, iç kontrol sürecindeki görev ve sorumlulukları ve banka bünyesinde oluşturulacak iç kontrol sisteminin unsurları. (SAS 78 deki Kontrol Ortamı)
- İç kontrol faaliyetleri ile banka bünyesindeki işlevsel görev ve sorumlulukların paylaşımı. (SAS 78 deki Kontrol Faaliyetleri)
- Bilgi erişim sistemi ve banka içi iletişim yapısı. (SAS 78 deki Bilgi ve İletişim)
- İç kontrol sürecinin izlenmesine yönelik faaliyetleri ile hataların düzeltilmesi hususundaki uygulama usulleri. (SAS 78 deki Gözleme)
- İç kontrol sürecinde risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri (SAS 78 deki Risk Değerleme)

¹²⁴ Serkan Gül, "Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetimin Yakın Tarihçesi"(Çevrimiçi) <http://www.ustatlar.net/ic-denetim/genel/121.html?task=view> (Erişim Tarihi: 25.07.2012)

¹²⁵ Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete (08.02.2001, 24312).

¹²⁶ Aslı Yüksel ve Volkan Demir, "Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 55. (Nisan, Mayıs, Haziran 2001)

3.9.3. Kamu Sektöründe İç Kontrol Düzenlemeleri

Türkiye’ de kamu mali yönetimi sistemine ilişkin ilk önemli düzenleme 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmıştır. Kamu mali yönetiminin temelini oluşturan bu kanun 2003 yılına kadar küçük değişiklikler ile uygulamada kalmıştır. Bu süre içerisinde dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişimler söz konusu olmuştur.¹²⁷ Bu değişimler Türkiye’ yi de etkisi altına almış Maliye Bakanlığı iç kontrol standart ve yöntemlerini belirleme konusundaki merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında esas alacakları iç kontrol sistemleri yayımlamıştır. Kamu iç kontrol standartları Coso Modeli, INTOSAI Kamu sektörü iç kontrol standartları ve Avrupa Birliği (AB) İç kontrol standartları çerçevesinde oluşturularak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

Daha sonra 2005 yılında kanunda geçen bazı ifadelerde teknik düzeltmeler yapılarak kanunun uygulanabilirlik kapasitesi artırılmış iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiş, harcamaların gerçekleştirilmesinde işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğin artırılması için mali kontrol yetkilisi sistemden çıkarılmıştır.¹²⁸ İç kontrolün, kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenerek kamu idarelerinin görev alanları ile ilgili her türlü faaliyetler bir çerçeve altına alınmıştır.

3.9.3.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol

¹²⁷ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2005/1, s. 94.

¹²⁸ Simay Erdoğan, a.g.e., s. 138.

Kamu idarelerinde uygulanacak olan iç kontrol sistemi 5018 sayılı Kanununun 55 ila 67.nci maddelerinde; iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol ve mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve yetkilisi, iç denetim, iç denetçi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri başlıkları altında düzenlenmiştir.¹²⁹

Bu kanunla kamu idare bütçeleri uluslararası tanımlamalara uygun olarak yeniden sınıflandırılmış, bütçenin kapsamı genişletilerek parlamentonun bütçe üzerindeki denetimi arttırılmış ve kamuda muhasebe birliği sağlanmıştır. Yeni mali yönetim ve kontrol sistemi yönetim sorumluluğu esas alınarak kurulmuş olup, üst yöneticilere sistemin kurulması, izlenmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi hususlarında önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işlemesi için üst yönetimin liderliği ve desteği gerekmektedir.¹³⁰

5018 sayılı kanununun 55. Maddesi gereğince iç kontrol şöyle tanımlanmıştır;¹³¹

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

Kamu idarelerinde tesis edilen ve uygulanan iç kontrolün amaçları 5018 sayılı kanununun 56.ncı maddesinde sayılmıştır. İlgili maddeye göre iç kontrolün amaçları;¹³²

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

¹²⁹ Mehmet Aksoy, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara: Muhasebat Kontrolleri Derneği Yayını, 2008, s.3.

¹³⁰ M.B. Bütçe ve Mali Kontrol G.M., **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara 2006, s. 1.

¹³¹ “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (5018 S.K.), Resmi Gazete (24.12.2003,25326)

¹³² “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (5018 S.K.), Resmi Gazete (24.12.2003,25326)

- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,
Sağlamaktır.

Yukarıda sayılan iç kontrol amaçlarının, COSO modelinde belirtilen ve Avrupa komisyonu tarafından sıralanan iç kontrol amaçları ile benzerlik gösterdiği görülmektedir.¹³³

3.10. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

3.10.1. İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı

İç denetim sürecinin ana amacı iç Kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle yönetime hizmet etmektir. İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin ölçülebilmesi için önceden belirlenmiş ölçütlere gerek vardır. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe standartları veya yönetimin politika ve prosedürlerini oluşturan planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır.¹³⁴

İç denetim, üst yönetimin kararlarının bir yansıması olan yönetmeliklere ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunu tespit ve varsa olumsuz gelişmeleri raporlamak görevlerini üstlenmiştir. İç Denetçiler Enstitüsünün 2002 yılında yapmış olduğu tanım şöyledir:

“İç denetim bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıklar ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik ve disiplinle edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardım eder.” Günümüzde artık iç denetimden geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerde bulunması sadece riskleri değil aynı zamanda fırsatları da ortaya koyması beklenir.¹³⁵

¹³³ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 5.

¹³⁴ Kepekci, a.g.e., s. 40.

¹³⁵ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 32.

AB kullanmış olduğu iç denetim tanımı da bu tanımdan farklı değildir. AB bu tanıma, fonksiyon olarak iç denetimin; iç kontrollerin, iç kontrol amaçlarının yeterli ölçüde karşılanıp karşılanmadığı konusunda yöneticilerin idari yapı içerisindeki unsurlardan güvencenin sağlanmasını ilave etmektedir. Söz konusu güvence; mali denetim, sistem esaslı denetim, performans denetimi ve bilgi işlem denetimini içermektedir.¹³⁶

5018 Sayılı Kanununun 63. Maddesinde de benzer şekilde bir iç denetim tanımı yapılmıştır. Kanunda iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomik, etkin ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.¹³⁷

İç denetimin gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyacından kaynaklanabileceği gibi işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, işletmelerle ilişkili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve işletmeler karşısında itibari durumu, güven sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı da ortaya çıkmıştır. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir.¹³⁸

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmede yardımcı olmaktır.

İç denetim kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu işletme varlıklarının korunması ve işletme için var

¹³⁶ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 77'den "Glossary of Definitions Used By The Commission in The Framework of Public Internal Financial Control", Version of November 11, 2005.

¹³⁷ a.g.e., s. 77.

¹³⁸ Ali Kamil Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", (Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri>, (Erişim Tarihi: 01.08.2012)

olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder.

Bu faaliyet aynı zamanda işletme ile ilgi duyanlara da sağlanır. İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden işletme içerisinde etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.¹³⁹

İç denetim bu amacı, kurum içerisinde oluşturulan iç denetim birimleri ve bu birimlerde çalışan iç denetim personelleri ile gerçekleştirmektedir. İç denetim birimleri ve çalışanları bu amaçla aşağıdaki faaliyetleri yerine getirirler:¹⁴⁰

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlıklı yeterli uygulamalarını gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemleri geliştirerek uygulatılmasını sağlamak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.
- Varlıkların her türlü zararlara karşı korunmakta olup olmadığını araştırmak.
- Sorumlulukların yerine getirilmesi ve faaliyetlerin kalitesini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini üst yönetime önermek.

3.10.2. İç Denetimin Bağımsızlığı

Denetimin esasını güven oluşturur. Bu güvenin sağlanması için de denetim görevini yürüten ister dış denetçi isterse de iç denetçi olsun, bağımsız çalışma mantığını sürekli korumalıdır.¹⁴¹

İç denetim hiç kimsenin etkisi altında kalmadan inceleme yapmak yoluyla bilgilerin güvenilirliğini araştırmak olduğuna göre; denetçi, denetim raporunu kullanan kişiye hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olmasını sağlamak için, denetlediği kişilerden yeterli derecede bağımsız olmalıdır. İç denetçi işletmenin bir çalışanı olduğu

¹³⁹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 33.

¹⁴⁰ Güredin, a.g.e., s.10.

¹⁴¹ Türedi, a.g.e., s. 136

için ve işletmenin amaçlarını onunla paylaşan, aynı şirket için çalışan kişilerle ilişkilere sahip olduğu için, dış denetçi kadar bağımsız değildir.¹⁴²

IIA tarafından belirlenmiş olan iç denetim standartlarının nitelik standartları başlığı altındaki 1100 nolu standart, iç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsız olmaları hakkındadır. Standart, Bağımsızlığı, İç denetim faaliyetinin ya da iç denetim yöneticisinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak olarak tanımlamıştır. Ayrıca, iç denetim üst yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahip olması gerektiği belirtilmiştir.¹⁴³

3.10.3. İç Kontrol Sisteminde İç Denetimin Yeri ve Rolü

İç kontrol kavramı, yönetimin hedeflerini gerçekleştirme için ihtiyaç duyduğu bilgiyi ve güvenceyi sağlayan yönetim araçlarını ifade etmektedir. Bu araçlar arasında planlar, yönetmelik ve yönergeler ve uygulamalar sayılabilir.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, (International Organization of Supreme Audit Institutions, Intosai) iç kontrol standartlarında iç kontrolün temel hedeflerini şöyle sıralamıştır;

- Örgütün amaçlarına uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkili faaliyetler gerçekleştirme sonucu kaliteli ürün ve hizmetlerin oluşması,
- Kaynakların her türlü savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz ve yetkisiz yönetimden, hatalar, yolsuzluk ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasa ve yönetmeliklere uyum,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarla açıklanması.

Bu bağlamda iç kontrol bir yönetim aracı, iç denetim ise yönetime yönelik bir hizmet olarak tanımlanabilir.¹⁴⁴

3.10.4. İç Kontrol ve İç Denetimin Özellikleri

¹⁴² Kepekçi, *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü*, s.45.

¹⁴³ *Uluslararası İç Denetim Standartları – Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – (UMUÇ)*, Ocak 2010, s.16.

¹⁴⁴ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 86.

3.10.4.1. İç Kontrolün Özellikleri

- İç Kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve işletmenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç Kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç Kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç Kontrol mali ve mali olmayan bütün işlemleri kapsar.
- İç Kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilerek sistemin etkin olmadığı veya yetersiz kaldığı alanlar için gerekli önlemler belirlenerek uygulamaya konulur.
- İç Kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.¹⁴⁵

3.10.4.2. İç Denetimin Özellikleri

- İç denetim, sertifikalı iç denetçiler veya konusunda uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir.
- İç denetim, genel kabul görmüş standartlara göre gerçekleştirilir.
- İç denetim, iç denetim birimi tarafından ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yapılır.
- İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilir.
- İç denetim faaliyeti fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yürütülür.
- İç denetim, faaliyetlerle ilgili mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.¹⁴⁶

3.10.5. İç Kontrol İç Denetim İlişkisi

¹⁴⁵ M.B. Bütçe ve Mali Kontrol G.M., **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara 2006, s. 4. - 5.

¹⁴⁶ a.g.e., s. 4. - 5.

İç kontrol, İşletme üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen yöntemler bütünüdür. Oluşturulan bu yöntemler işletme yönetimine veya yönetim kurullarına faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, mali tablo ve bildirimlerin güvenilirliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda makul bir güvence vermektedir.¹⁴⁷

İç kontrol sistemi, süreklilik arz eden bir süreçtir, kurumsal politikaların, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik engelleri belirleyen, araştıran ve değerlendiren ve bu engelleri etkili, ekonomik ve verimli şekilde yöneterek faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yardımcı olur.

İç denetim ise iç kontrolün çok önemli boyutunu oluşturan yönetime yönelik bir hizmettir. İç denetim, işletmenin iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. İç kontrol sisteminin politika, amaç ve hedefler doğrultusunda iyi işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi noktasında güvence sağlar. Bu noktada iç kontrolün mali olan ve olmayan tüm yönleri iç denetimin kapsamına girmektedir. İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi de kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleri ile diğer unsurlardan meydana gelmektedir.¹⁴⁸

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, iç kontrol sisteminin sorunsuz olarak işletilmesi ve takip edilmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, iç kontrol sistemleri hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi açısından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini, düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.¹⁴⁹

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir işletmenin, işletmeye ait politikaların ve hükümet politikalarının istenilen sonuçlara ulaşması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve yönergeler bütünüdür.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Adiloğlu, a.g.e., s. 25.

¹⁴⁸ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 87.

¹⁴⁹ Özeren, a.g.m., s. 4.

¹⁵⁰ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 39.

İç denetimin temel işlevlerinden birisi işletmedeki iç kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde çalışmasına katkıda bulunmaktır. İyi bir iç denetçinin bir işletmedeki kontrol mekanizmalarını iyi olarak tanması ve değerlendirmesi gerekir. İç denetimin başarısından iç denetçiler, iç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.¹⁵¹

3.11. İç Kontrolde Bağımsız (Dış) Denetimin Rolü

İç kontrolün amaçlarından biri mali tablo ve raporların güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir. Bu amaca ulaşabilmek için mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasını sağlamak gerekir. Bağımsız dış denetimin amacı, kuruluşun mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu araştırmaktır. İç kontrol sistemleri, denetçinin, denetim çalışmasında uygulayacağı denetim tekniklerinin kapsamını ve denetimin süresini denetimin içeriğini incelediği işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmasına göre belirleyecektir. Bu bağlamda, bir denetçi, kendi uygulayacağı teknikler ve prosedürlerin yanında iç kontrol sistemine de hâkim olmalı ve iç kontrol sistemini ölçecek derecede bilgiye sahip olmalıdır.¹⁵²

Denetçinin, Mali tabloların denetimindeki iç denetim fonksiyonunu değerlendirmesi, dış denetçilerin, iç denetçiler tarafından yerine getirilen işlere güvenilebilecekleri şartları oluşturmaktadır. Bu şartlar; İç denetim fonksiyonunu anlamak, iç denetçilerin yeteneği ve bağımsızlığını değerlendirmek, iç denetçilerin çalışmalarını değerlendirmek ve analiz etmek.¹⁵³

¹⁵¹ a.g.e., s.40.

¹⁵² Simay Erdoğan, a.g.e., s.63'den Mautz, 1964:419

¹⁵³ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 194.

4. COSO İÇ KONTROL MODELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UNSURLARI

4.1. Coso İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İç kontrolü dinamik bir süreç olarak tanımlayan AICPA, Denetim standartları Kurulu 78 nolu standartta iç kontrolün birbiriyle ilişkili beş unsurdan oluştuğunu belirtmektedir¹⁵⁴.

İç Kontrol standartlarını oluşturan birçok ülke örnek olarak COSO çerçevesini esas almıştır.

4.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı iç kontrole ilişkin havayı ifade eden bir unsurdur. Kontrol ortamı, bir kuruluşteki yönetimin kurum içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder. İç kontrolün amaçlarına ulaşması için gerekli olan düzen ve çevreyi sağlar. Kontrol bilinci kontrol ortamının özünü meydana getirmektedir.¹⁵⁵

Gerekli kontrol ortamının oluşturulması ve yönetilmesi sorumluluğu üst yönetimdedir. Yönetimin önderliğinin ve desteğinin olmadığı bir iç kontrol ortamı etkisizleşir. İşletmede kontrol işlevi ile ilgili politikaların açık ve herkes tarafından biliniyor olması, yönetimin kontrol sisteminin gözetimine verdiği önem sistemin etkinliğini belirler. Çoğu zaman işletme yönetimi, iç kontrol sisteminin kurulmasının yüksek maliyetli bir iş olarak düşündüğünden, sistemi kurmaktan uzaklaşmaktadır. Bu gibi durumlarda yönetim iç kontrole gerekli ilgiyi göstermiyorsa başarılı bir iç kontrol uygulamak imkânsızdır.¹⁵⁶

İç kontrollerin başarısıyla, kontrol ortamı birbiriyle yakından ilgilidir. Denetim komitesi katılımı, yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların devri ve insan kaynakları politikaları ve uygulamaları kontrol ortamını

¹⁵⁴ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 37.

¹⁵⁵ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 16.

¹⁵⁶ Bozkurt, a.g.e., s.128.

etkileyen başlıca faktörlerdir. Kontrol ortamı haricindeki diğer dört bileşen ne kadar etkili olursa olsun kontrol ortamındaki bir ya da daha fazla unsurun yokluğu sistemin etkinliğini azaltacaktır.

IFAC (International Federation of Accountants, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesindeki IAASB (International Accounting Auditing Standards) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'de yer alan tanımına göre kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemlilik derecesidir.¹⁵⁷

İç kontrol sistemi ortamı hem iç hem dış etkenler tarafından belirlenir. Dış etkenler işletme yönetiminin kontrolü dışında olan faktörlerdir. Bunlar genelde ekonomik koşullardır. İç kontrol sistemi ortamını etkileyen iç etmenler ise yönetimin doğrudan kontrol edebildiği faktörlerdir.¹⁵⁸

Coso tarafından 1992 yılında yayınlanan İç kontrol raporuna göre kontrol ortamı, aşağıda açıklanan unsurlardan meydana gelir;

- Dürüstlük ve Ahlaki,
- Yetkinlik Taahhüdü,
- Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi,
- Organizasyon Yapısı,
- Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi ve Dağıtımı,
- İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları.¹⁵⁹

4.1.1.1. Dürüstlük ve Ahlaki Değerler

¹⁵⁷ Tamer Aksoy, Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası Yayını, 2007, s.401'den IFAC, IAASB, a.g.e.s.268-269, TÜDESK, a.g.e., 4-5

¹⁵⁸ Güredin, a.g.e., s. 324.

¹⁵⁹ Tamer Aksoy, a.g.e, s.402

Bir işletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşma yöntemine, işletmenin öncelikleri, değer yargıları ve yönetim biçimleri temel oluşturur. Bu öncelikler ve değer yargıları, yönetimin dürüstlük anlayışının ve ahlaki değerlere bağlılığının göstergesi olarak değerlendirilir. Bir kuruluşun bu anlamdaki itibarı, o kuruluşun tam ve kesin olarak yasal mevzuata uymasından bile daha önemlidir. Bir İç Kontrol Sistemi'nin etkinliği, o sistemi kuran, yöneten ve gözeten kişilerin dürüstlük ve ahlaki değerlerine bağlı olarak artar veya azalır.¹⁶⁰

Yönetim çalışanları dürüst, ahlaki ve yasal olmayan davranışlar konusunda teşvik etmeyecek davranışsal ve ahlaki standartlar koymalıdır. İşletmede çalışanları ahlaki olmayan davranışlara yönlendirecek dürtülere örnek olarak, gerçekçi olmayan performans hedefleri verilebilir.¹⁶¹

Dürüstlük bir işletmenin faaliyetlerinin tüm aşamalarında ahlaki davranışlar için ön koşuldur. Çünkü işletmeler ticari hayatın bir gereği olarak pek çok tarafla ilişki içerisinde ve bu taraflar arasında çıkar çatışmaları söz konusudur. Ahlaki değerler, birbiriyle çatışma içerisinde bulunan değişik tarafları dikkate almak zorundadır. Üst yönetim bu çıkarları zedelemeyecek biçimde ahlaki değerlerin oluşmasında liderlik yapmalıdır. Bu dürüstlük ve ahlak anlayışının işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması ve bu değerlerin işletmede giderek daha güçlü biçimde yerleştirilmesi sağlanmalıdır.¹⁶²

4.1.1.2. Yetkinlik ve Uzmanlık Taahhüdü

Yetkinlik ve uzmanlık taahhüdü, farklı alanlarda ve kademelerde çalışanların mesleki eğitimleri, yetkinlikleri ve mesleki bilgileri ile ilgili esasları içerir. İşletme çalışanları, görevlendirildiği ve sorumluluğunu aldığı işin önemini kavrayarak işi yapabilecek eğitim ve mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır.¹⁶³

¹⁶⁰ a.g.e., s. 403.

¹⁶¹ Songül Duman, "İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama", (Süleyman Demirel Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2006, s. 20.

¹⁶² Seçkin Gönen, "İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", **Möдав**, 2009/1, s.195.

¹⁶³ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 404.

İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personelin varlığı iç kontrol sisteminin etkinliğini artırır. Dürüst olmayan ve yetersiz personelin varlığı işletmede uygulanmakta olan çoğu kontrol yordamının sonuç vermeyen, etkisiz faaliyetlere dönüşmesine neden olur.¹⁶⁴

Sorumluluğu üstlenilen görevlere kıyasla yeterli eğitim, yetkinlik ve deneyime sahip olunmaması, İç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan bir risk etmeni olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, işletme yönetimince belirlenen hedeflere ulaşmasını zorlaştıran ve çoğu durumda olanaksız kılan bir etki doğurmaktadır.¹⁶⁵

4.1.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi

Kontrol Ortamı ve işletme üst yönetiminin niteliği, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu tarafından önemli ölçüde etkilenir. Denetim Komitesi yönetimden bağımsız olmalıdır. Komitenin yönetimden bağımsızlığını etkileyen faktörler arasında; üyelerin bilgi, tecrübe, yetkinlik düzeyleri, statüleri ve kapsamlan faaliyetlerin boyutu ile detayı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin uygunluğu gibi hususlar yer alır.¹⁶⁶

4.1.1.4. Organizasyon Yapısı

İşletmeler belirlenmiş amaçlara ulaşmak için çaba harcarlar. Belirlenmiş amaçlar ancak birden fazla kişi ile bir grup altında gerçekleştirilebilir. Bu grubun faaliyetlerini koordine eden, birbiri ile uyumlu hale getiren bir işleyişe ihtiyaç vardır. Bu işleyiş işletmedeki organizasyon yapısıdır.¹⁶⁷

Bir işletmenin yetki ve sorumluluk dağılımını tanımlayan örgütsel yapısı ayrıca, planlanan, yürürlükte olan, kontrol edilen ve gözetime konu olan genel işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik faaliyetlerin yer aldığı ana çatıyı oluşturmaktadır.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Güredin, a.g.e., s. 325.

¹⁶⁵ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 404.

¹⁶⁶ Tamer Aksoy, a.g.e., s.405'den SCOTT, "Audit Committee Challenges", IIA-International Conference, Hyatt Regebcy Hotel, Chicago USA, 10-13 July 2005, s.2-5

¹⁶⁷ Güredin, a.g.e., s. 324.

¹⁶⁸ Tamer Aksoy,a.g.e.,s.406

Oluşturulan örgütsel yapının amaca uygunluğu için, işletmedeki önemli yetki ve sorumluluk alanlarının tanımlanması ve amaca uygun raporlama kanallarının oluşturulması gereklidir.¹⁶⁹

4.1.1.5. Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi ve Dağıtımı

Bu kontrol unsuru, çalışma faaliyetleri için yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, raporlama ilişkilerinin oluşturulması ile yetkilendirme şeklinin tanımlanmasını içerir.

Bununla birlikte bu kontrol unsuru; kişi ve takımların kendilerine verilen yetki limitleri içinde konuları ele alırken ve problemleri çözümlerken hangi ölçülerde inisiyatif kullanımının teşvik edileceği konuları kapsar. Ayrıca bu unsur, görevlerin yerine getirilmesinde makul çalışma uygulamalarının, kilit personelin bilgi ve tecrübesinin ve kaynakların sağlanmasına yönelik tanımlayıcı politikalarla da ilgilidir.¹⁷⁰

Görevlerin ayrılığı ilkesinin amacı kasti ve kasdi olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış bulunan hataların olabildiğince erken tespit edilmesidir.¹⁷¹

4.1.1.6. İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları

İnsan Kaynakları ile ilgili uygulamalar, sahip olunması arzu edilen dürüstlük, ahlaki davranış ve yeterlilik seviyeleri hakkında çalışanlara mesaj verir. Bu uygulamalar; işe alma, uyum, eğitim, değerlendirme, fikir verme, terfi ve telafi edici uygulamalarla ilgilidir.¹⁷²

Bu nedenle politikalar iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Personel arama ve işe alma ile ilgili geliştirilen politikanın amacı, açık bulunan görevin niteliğine ve gereklerine uygun kaliteli personellerin seçilmesidir. Çalışanların işletme içerisinden eğitime tabi tutularak göreve yerleştirilmeleri iç kontrol sistemi açısından önem taşır. Eğitimin süresi görevin teknik niteliğine ve işe alınan personelin eğitim ve deneyimlerine bağlıdır.¹⁷³

¹⁶⁹ Tamer Aksoy, a.g.e., s.406

¹⁷⁰ Tamer Aksoy, a.g.e., s.407'den PWC,a.g.k.s.23

¹⁷¹ Güredin, a.g.e., s. 330.

¹⁷² Tamer Aksoy, a.g.e., s.408

¹⁷³ Güredin, a.g.e., s. 326.

Eğitim politikasının iş başında dđnüşüm ilkesine bağlı kalarak tasarlanmalıdır. Bir kişinin gerektiğinde her an için başka bir gđreve aktarılabilceğini bilmesi, o kişinin gđrevini sđrdürürken hata, hile ve yolsuzluk yapma olanağını azaltır.¹⁷⁴

İşletmedeki insan kaynakları politikası yıllık izin kullanımını zorunlu tutmalıdır. Yıllık izne ayrılacağını bilen bir kişi yokluğunda ortaya çıkabileceği endişesiyle, hile ve yolsuzluk yapmaktan caydırılmış olur. Bđyle bir izin politikası var olmaması halinde kişiler hile ve yolsuzluklarını uzun sđre gizleyebilirler. Uygun bir iç kontrol sistemi işi şansa bırakmaz ve bu tđr politikaların geliştirilmesini zorunlu kılar.¹⁷⁵

4.1.2. Risk Değerlendirme

İç kontrol, işletmenin hem i hem de dış nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalıdır. Risk değerlemesinin ön koşulu kuruluş amaçlarının açık, net ve tutarlı olarak belirtilmesidir.¹⁷⁶

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sđrecidir. İç kontrol sisteminin zayıf ve gđçlü yönlerine ilişkin olarak araştırma yapılması, riskli alanların tespit edilmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu riskli alanlar üzerinde yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirilmesi değişen koşulları sđrekli izleyerek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere i kontrolde sđrekli değişiklik yapmayı ifade eder. Risk değerlendirme ne kadar iyi yapılırsa yapılırsın riskleri tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Bu nedenle, İ kontrol sisteminin hedefi risklerin iyi yđnetilmesine ve kontrolüne yardımcı olmaktır.¹⁷⁷

İşletme yđnetimi; işletme çapında belirlenen politikaları, öncelikle somut politikalar, yöntem ve kontrollere dđnüştürür. Bunlar ise, yđneticinin risk yđnetimindeki becerisini değerlendirmede de kullanılan, risk yđnetim sisteminin “dđrt bileşeni” olarak adlandırılan, risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi, risklerin kontrol edilmesi ve risk profilindeki değişimin izlenmesidir.

¹⁷⁴ a.g.e., s. 326.

¹⁷⁵ a.g.e., s. 326.

¹⁷⁶ Niyazi Kurnaz ve Tansel etinoğlu, a.g.e., s. 38.

¹⁷⁷ Adiloğlu, a.g.e., s.106’ dan Sawyer, a.g.e., s.119-168.

- Risklerin Tanımlanması: Sunulan hizmetlere ilişkin risk profillerinin belirlene bilmesi ve risklerin yönetilebilmesi için öncelikli olarak risklerin tanımlanması gerekir.
- Riskin Ölçülmesi: Riskler belirlendikten sonra, her riskin büyüklüğünün, kötü sonuçlara yol açma olasılığının ve süresinin tespit edilmesi gerekir. Risklerin ölçülmesi sırasında, istatistiksel hesaplamalardan yararlanıldığı için risklere ilişkin verilere gereksinim duyulur. Ancak, bazı riskler için kolaylıkla veri bulunabilirken, operasyonel riskler gibi risklerde verilere ulaşmak zor olabilir.
- Risklerin Kontrol Edilmesi: Temel olarak, risklerin kontrol edilmesi ve kötü etkilerinin azaltılması amacıyla riskten kaçınma, riski azaltma ve riskin dengelenmesi gibi yöntemlere başvurulur.
- Risklerin İzlenmesi: Risklerin doğru bir şekilde belirlenmesi, ölçülme ve risk profilindeki değişikliklerin izlenmesi için, işletme içerisinde yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir. Genel olarak; risklerin izlenmesi, raporlama sisteminin risk profilindeki olumsuz değişimleri ve risk kontrol sistemlerindeki değişimleri tespit edebilmesidir.¹⁷⁸

İşletme riskleri, iç kaynaklı olabileceği gibi dış kaynaklı da olabilmektedir. İç kaynaklı riskler; işletmenin örgüt yapısı, faaliyetleri, çalışanlarından kaynaklanabilecek olumsuz olayların ortaya çıkma olasılığıdır. Dış riskler ise yasal, ekonomik ve teknolojik çevre etkenlerinden kaynaklanabilecek olumsuz gelişmelerin ortaya çıkma olasılığıdır.

Aşağıdaki tabloda olası dış ve iç riskleri etkileyen koşullar özetlenmiştir;¹⁷⁹

Tablo1. Riskleri Etkileyen Faktörler

Dış Riskleri Etkileyen Faktörler	İç Riskleri Etkileyen Faktörler
İşletmeyi ve sektörü etkileyen yeni kanunlar ve düzenlemeler.	Yeni kurumsal hedefler ve amaçlar.

¹⁷⁸ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 88-89.

¹⁷⁹ Adiloğlu, a.g.e., s. 65.

Rakip firmaların, firmanın faaliyet politikalarını tehdit eden hareketleri.	Yeni kurumsal politikalar ve faaliyetler.
Önemli teknolojik gelişmeler.	Firma devralma, birleşmeleri ve faaliyete başlama.
Küresel ekonomik değişiklikler.	Yeni faaliyet süreci ve sürecin yeniden tasarlanması.
Müşteri profilinde ve beklentilerinde meydana gelen değişiklikler.	Yeni bilgi sistemleri ya da teknolojiye ilişkin değişiklikler
Tedarikçi firmalarla olan ilişkilerde ya da tedarikçi firmaların gereken ürün ve hizmetleri sağlama kapasitesinde meydana gelen değişiklikler.	Yeni ürün ve hizmetler veya ürün-hizmet birleşiminde meydana gelen değişiklikler.
	Kurumsal yapıdaki değişim.
	Üst yönetimin değişmesi, personel azaltımı veya personelin dışarıdan temin edilmesi gibi personel yapısındaki değişiklikler.

Kaynak: Adiloğlu, a.g.e., s. 65

4.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin kontrol amaçlarının gerçekleşmesi bakımından etkin ve verimli olmalıdır. Kontrol faaliyetleri politikalar, yönergeler, teknikler ile bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına yönelik ihtiyaçları destekleyen uygulamalardır. Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün birim ve süreçlerinde oluşturulur.¹⁸⁰

Kontrol faaliyetleri, önleyici, tespit edici ve düzeltici olarak belirlenir ve uygulanır. Bu faaliyetler, hatalı ve mevzuata aykırı uygulamaların önlenmesi, ortaya çıkarılması ve düzeltilmesine yönelik tasarlanıp uygulanmalıdır. Kontrollerin yetersiz kaldığı durumlarda ilave kontrol uygulamaları tasarlanmalıdır.¹⁸¹

Kontrol faaliyetleri işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasının önünde bulunan risklere karşı çıkmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan her türlü politika ve yönergelerdir. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak;

¹⁸⁰ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 36.

¹⁸¹ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 18.

- Yetki devri ve onaylama prosedürleri,
- Görevlerin birbirinden ayrılması,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim konusunda kontroller,
- Yeterli kayıtlar ve belgeleme,
- Hesapların mutabakatı,

Gösterebilirler.

Kontrol faaliyetleri hedeflerle orantılı olmalıdır ve tüm personel tarafından uygulanmalıdır.¹⁸²

4.1.3.1. Yetki Devri ve Onaylama Prosedürleri

Yetki devri ve icrai iş ve işlemler, sadece yetkileri kapsamı içinde vekâlet eden kişilerce yapılır. Yetki devri geçerli iş ve işlemleri, sadece, yönetimce istenildiğinde başlatmayı sağlayan bir temel araçtır. Ayrıca devredilen yetkinin başlangıç ve bitiş süreleri kapsamı ve koşulları yazılı olarak çalışanlara açıkça bildirilmelidir.¹⁸³

4.1.3.2. Görevlerin birbirinden ayrılması

İç kontrolün temel konusu hiçbir kişi ya da bölümün ticari işlemleri bütün yönleri ile baştan sona yürütmemesidir. Her işlem beş aşamadan oluşmalıdır. İşlemlere başlanması için yetki alınmalı, işlemlere başlanılmalı, işlemler onaylanmalı, yürütülmeli ve kayıt altına alınmalıdır. Kredili satış işlemini örnek verirse; üst yönetim, belirli dönemlerde belirli kriteri taşıyan müşterilerine kredili satış için yetki verebilir. Müşteriden gelen siparişler satış bölümünde alınır ve onay için kredi bölümüne gönderilir. Kredi bölümü gerekli incelemeleri yapar, satış onaylanır ise nakliye bölümü işlemleri yürütür. İstekleri stoklardan alır ve müşteriye yönlendirir. Muhasebe bölümü, satış, kredi, nakliye bölümleri tarafından oluşturulan belgeleri kaydederek müşteriye faturasını düzenler.¹⁸⁴

Görevlerin ayrımı ilkesi dört grupta ele alınır;¹⁸⁵

¹⁸² Nihal Saltık, “İç Kontrol Standartları”; **Bütçe Dünyası Dergisi**, C.2., S.26., Yaz 2007, s. 62

¹⁸³ Baran Özeren, “INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi” (Çeviri), 10 Temmuz 2006

¹⁸⁴ Duman, a.g.e., s. 36-37’den Meigs, Walter B., O. Ray Whittington., Kurt Pany ve Robert, F. Megis, **Principles of Auditing**, R.R. Donelley&Sons Company, ABD, s.161, 1989

¹⁸⁵ Güredin, a.g.e., s. 330.

- Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına kayıt işlemlerindeki görevler bir birinden ayrılmış olmalıdır. Sorumluluğu varlıkları korumak olan kişiler bu varlıklarla ilgili kayıtları yapmamalıdır.
- Varlıkların korunması görevi ile kıymet hareketine neden olan işlem yetkileri bir birinden ayrılmış olmalıdır. Kıymet hareketine neden olunmasını onaylayan kişi, bu kıymetin alımı ve kıymeti koruyan kişiden farklı olmalıdır.
- Muhasebe kayıt ortamında yapılan kaydetme görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır. Kıymet hareketinin başlangıcından kayıt işleminin sonuna kadar yani büyük defter kayıtlarına yansıtılmasına kadar yapılan muhasebe kayıtları tek bir kişinin sorumluluğuna bırakılmamalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklar kayıt tutma sorumluluğundan ayrılmış olmalıdır. Muhasebe bölümünün sorumluluğu sadece kayıt tutmak olup, varlıkların korunması sorumluluğundan ve ticari ve sınai faaliyetlerde bulunma sorumluluğundan ayrılmış olmalıdır.

4.1.3.3. Kaynaklara ve kayıtlara erişim konusunda kontroller

İç Kontrolü etkin bir düzeyde işletebilmek için varlıkların ve kayıtların korunmasına dikkat edilmelidir. Varlıklar yeterince korunmazsa bozulabilir, kırılabilir veya çalınabilir. Kayıtlar ise kaybolabilir veya zarar görebilir. Sadece dolu defter ve belgeler değil, boş olanların da korunması gerekir.

Günümüzde muhasebe kayıtlarının önemli bir kısmı bilgisayar ortamında tutulduğu için, bilgisayarın, dosyaların, programların korunmasına da azami dikkat gösterilmelidir. Varlıklar ve kayıtlar çeşitli fiziksel önlemlerle korunabilir. Örneğin; kilitli depolar, yangına karşı dayanıklı çelik para kasaları gibi. Ancak bunların yanı sıra, asıl olarak personel seçimine dikkat edilmeli ve işe almadan önce yeterince araştırılmalıdır. İşletme

yönetimi varlıkların kötüye kullanımı konusunda önemsiz vakalarda dahi katı davranmalıdır.

Üst yönetim, bilgi teknolojileri konusunda temel düzeyde bile olsa bilgi sahibi olmalıdır. Aksi takdirde bu teknolojiye sahip personel varlıkları kötüye kullanma fırsatı elde edebilir. Varlıkların ve kayıtların çalınması dışında, iş güvenliği kapsamında da gerekli önlemler alınmalıdır. Örneğin, yeterli bir yangın koruma sistemi, sigorta yaptırılması, işletme sahası içinde azami hız uygulaması, otostop yapan birinin şirket aracına alınmaması, emanet alınmaması gibi.¹⁸⁶

4.1.3.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi uygun bir belgelendirme düzeninin varlığını gerektirmektedir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde izlenir. Kıymet hareketinin bilgi sistemlerine kaydedilip muhasebe defterlerine işlenmesi sırasında kaydı yapan her kaydını bir belge ile ilişkilendirmelidir. Belgeleme, fatura, ödeme belgesi, tesellüm raporu....., imza, paraf, kaşe ile onay şeklinde olabilir.¹⁸⁷

Bu bakımdan belge ve kayıtlara ilişkin aşağıda sıralanan kurallara uyulması önerilir.¹⁸⁸

- Belgeler ve kayıtlar müteselsil sıra numaralı olmalıdır,
- Belgeler ve kayıtlar, ilgili işlem gerçekleştiği anda oluşturulmalıdır,
- Basit ve anlaşılır olmalıdır,
- Birden fazla kullanıcı düşünülerek tasarlanmalıdır,
- Doğru hazırlanmasını teşvik edecek tarzda oluşturulmalıdır. Yani belge üzerinde onay için uygun alanlar bırakılmalıdır.

4.1.3.5. Hesapların Mutabakatı

¹⁸⁶Şaban Uzay, “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, (Çevrimiçi) <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> , (Erişim Tarihi: 24.07.2012)

¹⁸⁷ Güredin, a.g.e., s. 331.

¹⁸⁸ Uzay, a.g.m.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin kontrolünün sağlamak amacıyla ilgili işin yapılmasından sorumlu olmayan bağımsız kişiler tarafından belirli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir.¹⁸⁹

Bağımsız mutabakatlar belli aralıklarla önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.¹⁹⁰

4.1.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrole ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir. Bilgi sistemleri; faaliyetlerin yürümesi ve kontrolünü olanaklı hale getiren raporlar üretir. Ancak, mali raporlamanın ötesinde, iç kontrole ilişkin politika ve prosedürlerin açıkça anlaşılması ve bireylerin sorumlulukları ile ilgilidir. Bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olması gerekmektedir.¹⁹¹

Bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler dolayısıyla, etkinliklerin sürdürülmesi açısından kontrollerin geliştirilmesi gerekmektedir. Yöneticiler işletmelerin faaliyet ve yıllık performans planlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve kaynakların etkin, verimli kullanılmasına yönelik hesap verme sorumluluğu amaçlarının ne derece karşılandığını tespit etmek bakımından hem mali hem mali olmayan faaliyetlerle ilgili verilere ve raporlara gereksinim duyarlar. Faaliyetler hakkında karar vermek, performansı izlemek ve kaynakları tahsis etmek bakımından dışa dönük olarak düzenli biçimde rapor ve belli zaman dilimlerinde mali tablo hazırlamak gerekir. Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanmalı, muhafaza edilmeli ve kişilerin görevlerini etkin olarak yapabilmelerine olanak verecek biçimde zaman dilimi içinde duyurulmalıdır.¹⁹²

Etkin bir iletişimin var olması demek, örgüt genelinde tüm çalışanları içerecek şekilde aşağı, yukarı, yatay olarak çoklu ve sürekli bir iletişimin ve buna uygun etkin

¹⁸⁹ Adiloğlu, a.g.e., s. 107.

¹⁹⁰ Güredin, a.g.e., s. 332.

¹⁹¹ Saltık, a.g.m., s. 62.

¹⁹² Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, a.g.e., s. 38.

çalışan iletişim kanalları var olması demektir. Aynı zamanda müşteriler, tedarikçiler, düzenleyiciler ve ortaklar gibi dışsal kesimlerle de, etkili ve sürekli bir iletişimin alt yapısının sağlanması, sistem ve kanalların oluşturulması ve etkin biçimde işleyişinin sağlanması da son derece önem taşır. İç kontrol 'ün bilgi ve iletişim unsuru aşağıdaki faktörlere dayalı olarak irdelenir.¹⁹³

- Bilginin Kalitesi,
- İletişimin Etkinliği.

4.1.4.1. Bilginin Kalitesi

Bilgi, örgütün her seviyesinde işin devamı ve işletmenin her kategorideki hedeflerini başarması için gereklidir. Bilgi tanımlanmalı, ayıklanmalı, işlenmeli ve bilgi sistemlerince raporlanmalıdır. Bilgi edinme mekanizmaları farklılık arz edebilir, bilgisayar ortamında, elle veya bunların karmasından oluşabilir. Bilgi edinmeye yönelik mekanizmaların etkin olabilmesi için, sadece finansal ve finansal olmayan bilgileri tanımlayıp ayıklamamalı, bunların yanında zaman planlaması çerçevesinde bunları işleyerek raporlamalı ve şirket faaliyetlerinin kontrolünde işe yararlı olmalıdır.

4.1.4.2. İletişimin Etkinliği

İletişim, bilgi elde etme mekanizmalarının doğal yapısı içinde yer alır. Bilgi, çalışanların faaliyetlere, mali raporlamaya yönelik uyum ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi açısından uygun personele sağlanmalıdır. İletişimin, kişi ve grupların sorumluluklarını ve diğer önemli hususları yerine getirmeyi mümkün kılacak şekilde geniş bir alanda gerçekleşmesi gereklidir.

4.1.5. Gözetim

İzleme olarak da adlandırılan bu unsur; iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi de değerlendirilmesini ifade etmektedir. Gözetimdeki amaç; iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi, sistemin geliştirilmesidir.¹⁹⁴

Bağımsız değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı, temel olarak risklerin değerlendirilmesine ve devamlı gözetim yönergelerinin etkinliğine bağlıdır. Önemli iç

¹⁹³ Tamer Aksoy, a.g.e.,s.414

¹⁹⁴ Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 19.

kontrol eksiklikleri, kıdemli yöneticilere ve yönetim kuruluna rapor edilmelidir. İç kontrol'ün gözetim unsuru aşağıdaki faktörlere dayalı olarak irdelenir.¹⁹⁵

- Sürekli Gözetim,
- Bağımsız Değerlendirmeler.

4.1.5.1. Sürekli Gözetim

Sürekli gözetim yönergeleri, örgütün normal ve tekrarlanan faaliyetleri üzerine oluşturulur. Denetim kapsamındaki değerlendirme çalışmaları olaylar gerçekleşikten sonra çalışmaya başlaması nedeniyle, sorunların ve darboğazların sürekli gözetim yoluyla daha çabuk ve anında tanımlanması mümkün olmaktadır. Bir işletme sürekli gözetim faaliyetlerini güçlendirmeye odaklanmalı ve dolayısıyla, ayrı kontroller eklemek yerine mevcut kontrolleri etkinleştirmeye ve geliştirmeye önem vermelidir.¹⁹⁶

4.1.5.2. Bağımsız Değerlendirmeler

Bağımsız değerlendirmelerin sıklığı, yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğine sahip olduğu makul güvenceye sahip olma kararıyla bağlantılıdır.¹⁹⁷ Bu karara varılırken şu faktörler göz önünde bulundurulmalıdır; değişikliklerin ortaya çıkma düzeyi, değişikliklerin mahiyeti, bunlara bağlı risklerin niteliği, kontrolleri yürütenlerin yetkinliği, tecrübesi ve sürekli gözetimin sonuçları.

5. DÜZENLİLİK DENETİMİ VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

5.1. Sayıştay Denetimi

Ülkemizde kamu kaynağı kullanan tüm kurum ve kuruluşların dış denetimi Anayasa'nın 160. Maddesi ve 5018 sayılı kanun' un 68. Maddesi uyarınca Sayıştay'dır. Dış denetim kapsamında; mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu, gelir ve giderler ile mallara ilişkin hesapların mevzuata uygunluğu, kamu kaynaklarının etkin ve verimli

¹⁹⁵ Tamer Aksoy, a.g.e., s.416

¹⁹⁶ a.g.e., s.416

¹⁹⁷ Tamer Aksoy, a.g.e., s.416'dan SAWYER, a.g.e.s.419,422

kullanıp kullanılmadığının tespit edilmesi ve kamu kurumlarının performansının değerlendirilmesi yer almaktadır.¹⁹⁸

Kamu kurum ve kuruluşları ve özellikle belediyeler 1980’li yıllardan itibaren hızlı bir şekilde şirketleşmeye başlamıştır. Ancak bütün iş ve işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabi olan şirketlerin öncelikli amacı kâr elde etmek ve bu kârı ortaklarına dağıtmak iken, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kurulan şirketlerin kuruluş amaçları ise kamu yararı ile sosyal ve ekonomik faydayı sağlamak olmuştur. Bütün faaliyetlerini özel hukuk hükümlerine tabi olarak gerçekleştiren belediye şirketlerinin öncelikli amacı kâr elde etmek ve bu kârı ortaklarına dağıtmak olarak algılanmıştır. Bu şirketlerin asıl kuruluş ve faaliyet amacı yerel hizmetlerin daha etkin ve verimli şekilde sağlanması olmakla birlikte, siyasal iktidarlar söz konusu şirketleri kamu idaresinin bir parçası olarak görmekten hep uzak durmuşlardır.¹⁹⁹ Bu yaklaşım 6085 sayılı Sayıştay Kanununun Resmi Gazetede yayımlandığı 19.12.2010 tarihi itibarıyla kısmen terk edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu öncesinde, belediye şirketlerinin denetimi konusunda parçalı ve dağınık bir yapı söz konusudur. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun denetime getirmiş olduğu yenilikler nedeniyle dış denetim nitel ve nicel yönden değişime uğramıştır.²⁰⁰ Kanunun “denetim alanı” başlıklı 4. Maddesinin (a) bendinde, Sayıştay’ın Merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, Kamu payı %50 den fazla olan özel kanunlarla kurulmuş olan anonim ortaklıkları (doğrudan veya dolaylı olarak), mahalli idareleri denetleyeceği belirtilmiştir.²⁰¹ Aynı maddenin (b) bendinde ise (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, vakıf, işletme ve şirketleri kamu paylarının %50 sinden az olması durumunda ortaklık hakkı yönünden denetleyeceğini belirtmiştir. Böylece Sayıştay’ın denetim alanı, doğrudan veya dolaylı olarak kamu kaynağı kullanan tüm çevrelerin faaliyetlerini kapsayacak biçimde yeniden düzenlenmiştir.

¹⁹⁸ Başaran, a.g.e., s. 146.

¹⁹⁹ Mustafa Yavuz, “Kamu Kaynağı Kullanan Şirketlerin Sayıştay Tarafından Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011), s.146.

²⁰⁰ Emre Okutan, “Belediye Şirketlerinin Denetiminde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Dönem”, **Dış Denetim Dergisi**, S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011), s.158.

²⁰¹ “Sayıştay Kanunu”, (6085 S.K.), Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

Diğer bir ifade ile sermayesindeki kamu payı % 50'nin üzerinde olan kuruluşlar denetim kapsamına alınmış, kamu payının % 50'nin altında olması durumunda ise denetim alanı ortaklık hakları ile sınırlandırmış; ancak, 6085 sayılı Sayıştay Kanununda “ortaklık hakları” bakımından yapılacak denetime ilişkin bir usul öngörülmemiştir. Burada ifade edilen “ortaklık hakları” kavramının Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen ortaklık haklarını kapsadığı düşünülmektedir.²⁰² Kanunun 4. Maddesinin (b) bendi gereği Belediyelerin pay sahibi olduğu belediye şirketleri denetim alanı içerisinde sayılarak denetim kapsamına dâhil edilmiştir.

Kanunun 2.Maddesinin 1.Bendinin “ı” fıkrasında “kamu idaresi” tanımının; kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın Sayıştay denetimine tabi tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketleri kapsadığı belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte belediye şirketleri de dâhil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşları tarafından doğrudan veya dolaylı olarak ortak olunan tüm şirketler kamu idaresinin birer parçası haline gelmiştir.

Bununla birlikte 6085 sayılı Kanunda, “kamu şirketi” veya “kamu kaynağı kullanan şirket” ya da benzer bir ibare açıkça tanımlanmamış olup “kamu idaresi” tanımı içerisinde yer almıştır. Dolayısıyla, Kanunda kamu idareleri için öngörülen tüm usul, esas, kural, denetim, rapor v.b hususlar belediyeler tarafından kurulan şirketler dâhil bütün kamu kaynağı kullanan şirketler için de geçerlidir. Kanunun 2. , 4. , 38. ve 45. maddeleri hariç herhangi bir hükmünde “şirket” veya “ortaklık” ibaresi geçmemektedir.²⁰³

Sayıştay Kanununun 34.Maddesinde “Denetimin amacı”, 35.Maddesinde “Denetimin genel esasları” düzenlenmiştir. Denetimin amacı başlıklı 34.Maddesinde; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin faaliyetleri sonucu performanslarının değerlendirilmesi ve kamu kaynaklarının korunması, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi düzenlenmiştir.²⁰⁴

²⁰² Mehmet Seven, “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’na Göre Kamu İşletmelerinin Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011) s. 140.

²⁰³ Yavuz, a.g.m., s. 147.

²⁰⁴ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Md. 34, Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

Denetimin genel amaçları başlıklı 35.Maddesinde²⁰⁵; denetim,

“Kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi” olarak ifade edilmiştir. Sayıştay bu yetkisini, denetim kapsamındaki kamu idarelerinin faaliyetleri konusunda kullanmış oldukları takdir yetkisini kısıtlayacak veya ortadan kaldıracak şekilde kullanarak yerindelik denetimi yapamaz.

Dış denetim genel değerlendirme raporu başlıklı 38. Maddenin 5. Fıkrasında²⁰⁶ “Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip buldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir” hükmü düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Sayıştay bir belediyeyi denetlerken, belediye ile birlikte bu belediyenin doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu şirketleri de denetleyecektir.²⁰⁷

Sayıştay Belediye ve Belediyenin dolaylı veya doğrudan sahibi olduğu işletme / şirketlerinin denetimini, düzenlilik ve performans denetimi kapsamında gerçekleştirecektir.

Kanunun Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu başlıklı 39.Maddesine²⁰⁸ göre; Sayıştay’ca denetlenen belediye işletme ve şirketlerinin denetimi sonucu oluşturulan faaliyet raporları, İçişleri bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler Genel Faaliyet Raporu ve Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan Genel Faaliyet Raporu ile birlikte değerlendirilecektir.²⁰⁹

Hazırlanan genel değerlendirme raporu, Rapor değerlendirme kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay başkanı tarafından idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığı’na gönderilir. Sayıştay’ın Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki değerlendirmesinin bir örneği Mahallî idarenin meclisine bir örneği de İçişleri Bakanlığına gönderilir.

²⁰⁵ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Md. 35, Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

²⁰⁶ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Md. 38, Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

²⁰⁷ Yavuz, a.g.m. s. 148.

²⁰⁸ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Md. 39, Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

²⁰⁹ Başaran, a.g.e., s. 155.

5.2. Denetimin Kapsamı

Dünyada yaşanan gelişmeler doğrultusunda yeni denetim yöntemleri oluşturma çalışmaları son yıllarda kamu denetimi anlayışını mali sorumluluğun gerçekleştirilmesi amacıyla gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin aritmetik doğruluğunu periyodik ve ayrıntılı kontrol ederek düzenlilik ya da mevzuata uygunluk denetiminden türeyen onaylama ya da tasdik anlayışının dışına çıkarmıştır. Türkiye’de yeni denetim anlayışı içerisinde en büyük yeri, belediye şirketlerinin denetiminde de çok önemli ayrıcalıkları olan mali denetim almaktadır.²¹⁰

Kanunun Sayıştay denetimi başlıklı 36. Maddesi²¹¹ denetimin kapsamını, düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak düzenlenmiştir.

Düzenlilik denetimi;

- Kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gelir, gider ve mallara ilişkin yapmış oldukları işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespiti,
- Mali tablolara ilişkin her türlü belgelerin değerlendirilerek, belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi sonucunda mali rapor ve tabloların güvenilirliğini ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Sayıştay kanunda yer alan Düzenlilik denetimi tanımının uluslararası INTOSAI Denetim Standartları değerlendirerek oluşturulduğunu söyleyebiliriz.

INTOSAI Denetim Standartlarında Düzenlilik Denetimi şunları kapsar:²¹²

- Mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi için mali kayıtların incelenerek değerlendirilmesi sonucu ilgili kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;

²¹⁰ Okutan, a.g.m. s.160.

²¹¹ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Md. 36, Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

²¹²Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-1-(Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf> (Erişim Tarihi 29.10.2012)

- Kamu yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun bir bütün olarak tasdik edilmesi;
- Mali sistem ve işlemlerin kanun ve yönetmeliklere uygunluğunun denetlenmesi;
- İç kontrol ve iç denetim sistemlerinin denetlenmesi;
- Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliliğinin denetlenmesi;
- Denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması.

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetimindeki amaç:

- Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının. Mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği,

- Kamu idaresinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı, hakkında denetim görüşü oluşturmak, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemleri ve sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir.

Düzenlilik denetimi kendi içerisinde ikiye ayrılır:

a) Mali Denetim: Mali denetim; gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali tabloların tasdikinin ve mali sistemlerin denetimidir.

b) Uygunluk Denetimi: Faaliyet ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetimidir.

Denetimin genel esasları itibari ile denetlenecek her kurumun denetimine ilk aşamada kurum tanıma ve iç kontrol sisteminin etkinliği ve işleyişini inceleme ile başlanır.

5.3. Düzenlilik Denetimi İç Kontrol İlişkisi

Düzenlilik denetimi, kamu idaresine tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı; mali tablolarda yer alan kayıt ve bilgilerin dayanağı olan gelir, gider ve mallara ilişkin işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiği; mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu; mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ait tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin makul güvence elde etmek amacı ile yürütülecektir.

Gerek iç denetim gerekse dış denetim, idarelerin iç kontrol sistemini değerlendirme işlevini yürütür. Bu denetimler yoluyla iç kontrol sisteminde saptanan yetersizlikler de yeni düzenlemeler veya uygulamalar yapılmak suretiyle giderilebilir.

Denetçi iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde ettikten sonra, iç kontrol sistemine yönelik testlerini uygular ve destekleyici tekniklerle kanıt toplamaya çalışır. Denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik kontrol testleri uygulayarak olası iç kontrol riskini hesap etmeye çalışır. Kontrol riski düşük düzeyde belirlenmiş ise denetimde toplayacağı kanıt sayısını düşük tutacak şekilde çalışmalarını gerçekleştirir.²¹³ Kontrol riski, sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, iç kontrol sistemi tarafından zamanında önleyememe veya tespit edememe olasılığıdır. Bu risk, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir.²¹⁴

Denetçinin yapacağı çalışmalarda kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri arasında ters oranlı bir ilişki vardır. Denetçi eğer iç kontrol sisteminin etkin olduğu kanaatindeyse iç kontrol sistemine güven duyacaktır. Bunun sonucunda da denetimde uygulayacağı maddi doğruluk testleri azalacaktır.²¹⁵

Maddi doğruluk testleri, mali tablolardaki kalemlerin ve yapılan açıklamaların doğruluğunu doğrudan etkileyen parasal hataları ve yolsuzlukları bulmak için planlanan testlerdir. Kontrol riskinin azalmasıyla;²¹⁶

²¹³ Güredin, a.g.e., s. 231.

²¹⁴ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMO Yayınları, İstanbul, 2009 Yayın No:130 s. 133.

²¹⁵ a.g.e., s. 232.

²¹⁶ Nejat Bozkurt, “**Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi**”, M.Ü.S.B.E. Dergisi, Cilt 1, S.2., Ocak 1995, s. 31.

- Maddilik testlerinin yapısı değişir, kuvvetli denetim uygulamasından daha az etkin uygulamaya geçilir. Örneğin; denetçi iç denetimden daha etkin bir biçimde yararlanır.
- Maddilik testlerinin zamanlaması değişir. Denetçi bazı çalışmalarını rahatça dönem içine kaydırabilir.
- Maddilik testlerinin kapsamı değişir. Denetçi, örnekleme yoluyla daha az inceleme yaparak karar verebilme aşamasına gelir.

Kontrol riskinin artması ise, yukarıda sayılan uygulamaların tersine dönmesine sebep olacaktır.

5.3.1. İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Denetlenmesi

Kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin işlevsel bir biçimde sürdürülmesi, yönetimin sorumluluğundadır. Bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetleri ile doğrudan ilişkilidir. Bu etki hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgilidir.

Denetçilerin sistemi gözden geçirmelerindeki temel amaç, üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıldığıнын; yönetim kararına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir.²¹⁷

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve verimli işletilmesi muhasebe kayıtlarına dayanılarak düzenlenen mali tabloların da güvenilir olduğunu gösterir.²¹⁸ Denetçi, iç kontrol sistemini ayrıntılı olarak incelemeyen önce, iç kontrol yapısına bir göz

²¹⁷ Güredin, a.g.e., s. 315.

²¹⁸ Türedi, a.g.e., s. 164.

gezdirir. Başka bir anlatımla bir ön inceleme yapar. Bu ön incelemenin amacı, iç kontrol yapısına ne derece güvenilirlik sağlanmadığının ölçülmesidir.²¹⁹

İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir.²²⁰

Sayıştay tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi sürecinde denetlenen kurumun iç kontrol sistemi ile ilgili mevzuatı dikkate alınarak mevzuat gereğince yapması gereken çalışmaları yerine getirip getirmediği incelenir. Ayrıca yayınlanmış iç yönerge ve talimatlar dikkate alınarak, üst yönetim tarafından belirlenmiş olan kontrollerin neler olduğu ve bunlara uyulma derecesi tespit edilir. Belediye şirketleri için iç kontrol sistemi ile ilgili yasal mevzuat bulunmamasıyla birlikte yaygın olarak kullanılan COSO modeli esas alınabilir.

İşletmeler gerçekleşen ekonomik faaliyetlerini bir döngü içerisinde sürdürürler. Bu döngülerin oluşturulması işletmenin faaliyetlerinin bir düzen içerisinde yürümesinin temelini oluşturur.²²¹ Denetçi tarafından iç kontrolün incelenmesi sürecinde faaliyetler ile ilgili döngülerin üst yönetimince tanımlanan yönetmelik ve yönergelere uygun ve mali bilgilerin iç kontrol sistemi içerisinde doğru iş akışı tanımları ile kayıtlara alındığının test edilmesi düzenlilik denetiminin önemli bir aşamasıdır.

5.3.1.1. Mal ve Hizmet Alımları

Satın alma işlemleri çeşitli mal ve hizmetlerin işletme dışındaki üçüncü kişilerden satın alınması ve ödemelerinin yapılması işlemlerinden oluşur. Bir işletmenin üçüncü kişilerden satın aldığı mal veya hizmetlerin başlıcalarını aşağıda sıralayabiliriz:²²²

- Ticari mal,
- İlk madde ve malzeme,
- Yardımcı malzeme,

²¹⁹ a.g.e, s. 149

²²⁰ SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi, Haziran 2011, s. 72.

²²¹ Melih Erdoğan, a.g.e., s. 251.

²²² Bozkurt, a.g.e., s. 279

- Maddi – Maddi olmayan duran varlıklar,
- Pazarlama ve satış ile ilgili alınan mal ve hizmetler,
- Yönetim faaliyetleri ile ilgili alınan mal ve hizmetler,
- Araştırma ve geliştirme ile ilgili alınan mal ve hizmetler.

İşletmelerde satın alma işlemlerinde yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi hata ve yolsuzlukların olma olasılığını azaltacağından etkin bir iç kontrol sistemi kurulması önemlidir. İç kontrol sisteminin oluşturulması için gereken kayıtlar aşağıda açıklanmıştır.²²³

- Satın alma isteğinde bulunma: Talep yapmaya yetkili bir görevli tarafından herhangi bir mal veya hizmetin alınması amacıyla, satın alma bölümüne düzenlenip gönderilen belgedir.
- Satın alma sipariş formu: İhtiyaç duyulan mal veya hizmetin üçüncü kişilerden almak üzere satın almaya yetkili birim tarafından düzenlenen belgedir.
- Teslim alma: Sipariş sonucu gelen mallar teslim alınır. Gelen malın niteliği, miktarı kontrol edilerek teslim alma raporu düzenlenir.
- Alım Faturası: Mal veya hizmet alımlarında satıcı tarafından düzenlenip gönderilen bir belgedir.

5.3.1.1.1. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Kontroller

Satın Alma İsteğinde Bulunma

Kontrolün amacı: Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılmalıdır.²²⁴

Kontroller:

- Satın alma isteği ihtiyacı belirleyen personelin bir üst yöneticisi tarafından onaylanmalıdır.

²²³ a.g.e, s.281

²²⁴ Kepekçi, a.g.e., s. 158.

- Satın alınacak ham madde ve malzemelerin teknik özellik ve miktarları istek fişinde belirtilmiş olmalıdır.
- Sipariş miktarı ve siparişin verilme yeri önceden belirlenmiş olmalıdır.
- Satın alınacak isteğe yönelik ödenek tahsisi yapılarak bütçe birimi tarafından onaylanmalıdır.
- Alıma yönelik parasal limitler kontrol edilmeli satın alma işleminin başlatılması yetkisi üst düzey yöneticilere verilmelidir.

Sipariş Verilmesi

Kontrolün Amacı: Satın alınması talep edilen mal veya hizmetlerin satıcılara siparişi satın almadan sorumlu birimlerce yapılmalıdır.

Kontroller:

- Satın almaya yetkili birim talep formuna dayanarak sipariş fişi düzenlemelidir.
- Sipariş fişi düzenleyen personel birim amirine sipariş fişini onaylatmalıdır.
- Sipariş fişleri tarih ve sıra numarası olacak şekilde düzenlenmelidir.
- Siparişlerin dayandığı talep fişleri, sipariş onay, tarih ve sıra numaralarının doğruluğu başka bir personel tarafından belirli aralıklarla gözden geçirilmelidir.
- Piyasadan yapılan alımlarda, alımın üst yönetim tarafından belirlenen yetki devri kapsamında olup olmadığı, piyasa araştırmasının yapıldığı kontrol edilmelidir.
- Satın alma birimi, tedarikçileri değerlendirerek alımı yapılacak mal ve ya hizmetin teslim, kalite ve maliyet koşullarını incelemelidir.

Teslim Alma

Kontrolün Amacı: Satıcı tarafından sipariş karşılığı gönderilen malzemeler yönetimin belirlediği yetkilere uygun olarak teslim alınmalı ve kabul edilmelidir.

Kontroller:

- Teslim alma işlemleri, malzemeyi sipariş eden birim ve muhasebe kayıtlarına kaydeden birimden ayrı bir birim tarafından yürütülmelidir.
- Teslim almaya yetkili bölüm, satıcılardan gelen malzemelerin sipariş fişinde belirtilen miktar, fiyat ve kalite gibi özelliklere uygun olup olmadığını araştırmaktan sorumlu olmalıdır.
- Teslim alma birimi, satıcıdan gönderilen irsaliye ile sipariş fişinin karşılaştırılması sonucu teslim alma raporu düzenlemelidir.

Alım Faturası

Kontrolün Amacı: Faturalar, mallar incelenmeden, sayılmadan ve kabul edilmeden önce onaylanmamalıdır.

Kontroller:

- Alım faturaları sipariş fişleri ve teslim alma raporu ile ilişkilendirilmeden kayıt yapılmamalıdır.
- Teslim alma raporu, satın alma birimince kabul edildikten sonra, bu birim tarafından sipariş emri kopyası siparişler dosyasından çıkarılarak tamamlanan siparişler dosyasına konulmalıdır.
- Satın alma birimi faturayı onaylayarak teslim alma raporu ile karşılaştırır ve teslim alma raporunu faturanın ekinde muhasebe birimine göndermelidir.
- Faturayı kendi sipariş emri kopyası ve teslim alma raporuyla karşılaştıran muhasebe birimi, toplamlarının incelenmesi neticesinde fatura ödenmeye hazır hale gelir.

Muhasebe bölümündeki yetkili, alım işlemlerinin aktifleştirilecek, maliyete gidecek veya doğrudan gider hesaplarına kaydedilecek işlemlerin doğruluğundan sorumludur. Alım kayıtlarının yapılmasının ardından ticari borç hesabının izlenmesi aşaması başlar.²²⁵

Borcun Ödenmesi: Satın alma işlemi sonucunda oluşan ticari borçlar çeşitli şekillerde ödenebilir. Ödeme işlemi nakit, çek, banka aracılığı ile ödemelerdir. Ödeme işlemlerinde

²²⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s. 286.

görevlerin ayrılığı ilkesine dikkat edilerek çekleri düzenleyen ile saklayan ve imzalayan farklı kişiler olmalıdır.

5.3.1.2.Mal ve Hizmet Alımları İle İlgili İç Kontrolün Denetlenmesi

Mal ve hizmet alımları; stok, duran varlık, borç ve gider hesapları ile doğrudan ilişkilidir. Mal ve hizmet alımlarında mevcut güçlü bir iç kontrol ortamı, denetçinin ilgili hesapların bakiyeleri üzerindeki denetim yükünü azaltacaktır. Denetçi, iç kontrol ortamını inceledikten sonra, başlangıç kontrol riskini belirleyecektir. Daha sonra duruma göre yapılacak kontrollerin testleri ile sonuç kontrol riskine erişilecektir. Son aşamada ise hesap bakiyelerine ilişkin iç kontrolün denetimine geçilecektir.

İç Kontrol Hedefleri	İç Kontroller	Genel Kontrol Testleri	Denetim Testleri
Geçerlilik: Kayda alınan satın alma işlemleri, işletme ile ilgilidir.	-Sipariş formu alış raporu ve alış faturası, alış formu dosyasına konulmuştur. -Alımlar belirlenmiş yetkilerle yapılmaktadır. -İptal edilen belgelerin yeniden kullanımları engellenmiştir. -Alımlarla ilgili belgeler belirli aralıklarla incelenecektir.	-Alış dosyasında ilgili belgelerin bulunup bulunmadığı denetlenir. -Alım yetkileri incelenir. -İç denetçinin çalışmaları gözden geçirilir.	-Alış dosyasında yer alan belgeler doğruluk ve uygunluk yönünden incelenir. -Stok alımları ilgili stok hesabından incelenir. -Alınan duran varlıkların incelemesi yapılır. -Yüksek tutarlı ve olağan olmayan alım işlemlerinin muhasebe kayıtları incelenir.
Yetkilendirme: Satın alma işlemleri mevzuat ve yönetimin devrettiği yetkilere uygun biçimdedir.	-Belirli düzeyleri kapsayan yetki düzeyleri belirlenecektir.	-Alımlarda kullanılan yetkiler incelenir.	-Alımlarda düzenlenen belgelerin uygunluğu incelenir.
Bütünlük: Var olan tüm alım işlemleri kayıtlara girmiştir.	-Kullanılan belgeler önceden numaralandırılarak kayıt altına alınmalıdır.	-İlgili belgelerin sıra ve tarih bilgileri incelenir.	-Alım faturasının kayıtları yevmiye maddesine kadar incelenir.

Değerleme: Alım işlemleri doğru olarak değerlendirilmiştir.	-Hesaplamalar gözden geçirilecektir.	-İç denetçinin çalışmaları gözden geçirilir.	-Kayıtlarla ilgili alım belgelerinin karşılaştırılması yapılır. -Alım faturalarında yer alan tutarların yeniden hesaplaması yapılır. -Satıcı hesap özeti ile kayıtları karşılaştırılır.
Sınıflandırma: Alım işlemleri doğru olarak sınıflandırılmıştır.	-Hesap planı düzenlemesi yapılarak sınıflandırma işlemleri incelenecektir.	-İç denetçinin çalışmaları gözden geçirilerek hesap planı ve yönetmeliği incelenir.	-Alım faturası kayıtları ile hesap planı karşılaştırılır.
Zamanlılık: Alım işlemleri zamanında kayıt altına alınmıştır.	Alımlarla ilgili kayıtların zamanında yapılmasını sağlayacak yönergeler oluşturularak işlerliği denetlenecektir.	İç denetçinin çalışmaları gözden geçirilerek kayda alınmamış fatura olup olmadığı incelenir.	Alım raporu, alım faturası ve ilgili kayıtların tarihleri karşılaştırılır.
Özetleme: Alım işlemleri uygun biçimde özetlenmiştir.	Borç hesabı iç denetçi tarafından incelenecektir.	İç denetçinin çalışmaları gözden geçirilir.	-Alım işlemleri ile ilgili muhasebe hesapları ve stok hesaplarının matematik doğrulaması yapılır.

Kaynak:Bozkurt, a.g.e., s. 289

5.3.2. Satış ve Tahsilat Döngüsü

Satış işlemleri genel olarak bir satış personelinin, bir müşteriden sipariş almasıyla başlar. Mal ve hizmet siparişlerinin alınarak kabul edilmesi, malların gönderilmesi, hizmetin yapılması, alıcıya kredi limiti tanımlanması, tahsilat ile ilgili tüm işlemleri kapsamaktadır.²²⁶ Genel olarak bir satış ve tahsilat döngüsünde aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:²²⁷

- Satışlar,
- Satış İadeleri,
- Satış İskontoları,
- Ticari Alacaklar,
- Şüpheli Ticari Alacaklar,
- Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı,
- Şüpheli Ticari Alacak Giderleri,

²²⁶ Güredin, a.g.e., s. 334

²²⁷ Bozkurt, a.g.e., s. 247.

- Banka Mevduatı.

5.3.2.1. Satış ve Tahsilat Döngüsüne İlişkin İç Kontroller

Satış ve tahsilatlar ile ilgili olarak çeşitli belgeler düzenlenmekte ve kayıtlar tutulmaktadır. Bu belgelerden başlıcaları, sipariş formu, yükleme belgesi, satış faturası, muhasebe kayıtları, satış ve borç raporlarıdır.

Müşteriden Sipariş Alınması

Kontrollün Amacı: Müşterilerden siparişler, yönetimin devrettiği yetki çerçevesine uygun olarak kabul edilmelidir.²²⁸

Kontroller:

- Müşterilerden siparişler, satış personeli tarafından iletişim araçları ile veya yüz yüze görüşerek alınabilir. Alınan siparişlere ilişkin sipariş formu düzenlenip kullanılabilir.²²⁹
- Gelen siparişler yönetim tarafından belirlenen ölçülere göre yetkili birim tarafından incelenerek kabul veya reddedilir. Müşteri ile ilk defa çalışılıyor ise siparişin kabulünden önce araştırma yapılması gerekmektedir. Böylece tahsilat güçlüğü oluşabilecek bir satışa veya hayali müşterilere yapılacak bir satışın ilk aşamada engellenmiş olması sağlanabilecektir.²³⁰
- Mal ve hizmetlerin satışını peşin ve kredili satış olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirmek mümkündür. Kredi politikası satış, finansman, muhasebe ve bu konularda yetkili bulunan birimler tarafından yönetimin devrettiği yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.²³¹ Kredili satışlara ilişkin kontrol amaçları şunlardır.²³²

²²⁸ Kepekçi, a.g.e., s. 147.

²²⁹ Bozkurt, a.g.e., s. 248.

²³⁰ Kepekçi, a.g.e., s. 147.

²³¹ Bozkurt, a.g.e., s. 254.

²³² Onur BAYDAROL, "İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi", (MU Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s. 43.

- Satışlar, müşteri talepleri doğrultusunda üst yönetim tarafından belirlenen hedefler ve yönetmeliklere uygun olarak yapılmalıdır.
- Siparişler gerekli onaylar alındıktan sonra kontrol edilerek kaydedilmelidir.
- Malların sevki ile faturalamanın yapılması ve muhasebeleştirilmesi yapılmalıdır.
- İade edilen mallara ilişkin müşteri talepleri dinlenmeli, ödeme iadesi ile ilgili gerekli işlemler yapılmalıdır.
- Faturalar ve alacaklar kaydedilmeden önce doğrulukları kontrol edilmeli, gerekli onayların alınmış olması sağlanmalıdır.
- Onaylanan alacak işlemleri ile ilgili doğru kayıtlar yapılmalıdır.
- Alacakların takibinin yapılması ve doğru tutarlarda tahsilat işlemlerinin yapılabilmesi için prosedürler oluşturulmalıdır.

Siparişlerin Gönderilmesi

Kontrolün Amacı: Müşterilerden alınan siparişler yönetimin belirlediği yetkilere uygun olarak gönderilmelidir.

Kontrol Prosedürleri:

-Görevlerin ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak gönderme ile satış işlemi yapan kişiler bir birinden farklı olmalıdır. Satış birimi veya mamul ambarı sipariş fişi ile satış fişini karşılaştırarak sipariş ve satış fişi arasında bir uyumsuzluk olmasını engellemelidir.²³³

²³³ Bozkurt, a.g.e., s. 254

-Mal çıkış fişinin düzenleyen ile malı sevk eden birim ayrı olmalı, sevk kısmı siparişin ambalajlanması, gönderilmesi, gönderilecek mallarla sevk irsaliyesinin düzenlenmesinden sorumlu tutulmalıdır.

-Sevk irsaliyesini düzenleyen kişilerin satış fişi düzenleme, onaylama ve fatura düzenleme ve muhasebe kayıtlarını yapma yetkilerinin bulunmaması gerekmektedir.

-Onaylı satış fişinin ve sevk irsaliyesinin, gönderilmeye hazır mallarla karşılaştırılması, bu belgeleri düzenlemeyen ve sevk işleminden sorumlu olmayan personel tarafından yapılmalıdır.²³⁴

Satış Faturası Düzenleme

Kontrolün Amacı: Gönderilen tüm mallar için belirlenen yetkilendirmeler doğrultusunda satış koşullarının doğru olup olmadığı kontrol edilerek fatura düzenlenmelidir.

Kontrol Prosedürleri:²³⁵

- Gönderilecek mallar, sipariş fişi, onaylı satış fişi ve sevk irsaliyesi birbirleri ile karşılaştırılmadan fatura düzenlenmemelidir.
- Satış faturası düzenlenmesinde onaylı fiyat listeleri kullanılarak faturalar ile fiyat listeleri karşılaştırılmalı ayrıca matematiksel hata olup olmadığı kontrol edilmelidir.
- Satış ve satış sonrası hizmetler için iade, iskonto ve garanti şartlarını içeren satış sirküleri yayınlanabilir.
- Satış ve sevk personeli dışındaki bir personel tarafından sevk irsaliyeleri ve onaylı satış fişleri ile faturaların belirli aralıklarla kontrol edilmesi sağlanmalıdır. Karşılaştırmada faturaların sıra numaralarına göre kullanılıp kullanılmadığı, belgelerin doğru ve tam olarak düzenlenip düzenlenmediği, onaysız belgelere dayanarak fatura düzenlenip düzenlenmediği ve düzenlenen tüm belgelere karşılık gelen faturaların var olup olmadığı, faturalardaki birim fiyatların fiyat listesine uygunluğu araştırılır.

²³⁴ Kepekçi, a.g.e., s. 149

²³⁵ a.g.e., s. 149

- Satış faturasının düzenlenmesinden sonraki aşama tüm satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesidir. Satış kayıtları düzenlenen fatura ve sevk irsaliyesinde dayandırılarak hesap planında uygun olan hesaplara kaydedilmelidir.

Tahsilatın Yapılması

Nakit ile yapılan işlemlerde hile olma olasılığı daha yüksektir. Nakit tahsilatlarda etkin bir iç kontrolün temelini iyi bir işletme yapısına sahip olmak oluşturur. İşletme içinde her bölümün görev ve sorumlulukları açıkça tanımlanmış olmalıdır.²³⁶

Satış işlemi kredili olarak yapıldığından, malın teslim alınması karşılığında tahsilatlar nakit, banka havalesi, çek veya senet aracılığı ile yapılabilir. Belirli bir tutarın üzerindeki tahsilatların banka havalesi aracılığı ile yapılması özellikle nakit tahsilatlarda yapılabilecek yolsuzlukları önlemeye yardımcı olabilir.

5.3.2.2. Satış ve Tahsilat Döngüsüne İlişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi

5.3.2.2.1. Satış işlemlerine ilişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi

Kaynak:Bozkurt, a.g.e., s. 257

İç Kontrol Hedefleri	İç Kontroller	Genel Kontrol Testleri	Denetim Testleri
Geçerlilik: Gönderilerle ilgili satış kayıtları gerçek müşterilere aittir.	-Satış kayıtları onaylı yükleme belgelerine dayanmaktadır. -Kullanılan bilgisayar programı yalnızca geçerli müşteri	-Müşteri sipariş formu, yükleme belgesi ve satış faturası karşılaştırılarak incelenir.	-Büyük ve olağan olmayan tutarlar için, yevmiye, büyük defter ve alacak hesabı muavinleri gözden geçirilir.

²³⁶ Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, s.2., (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> (Erişim Tarihi:20.11.2012)

	numaralarını kabul etmektedir.		-Satış yevmiye maddeleri ile mal satış formu yükleme belgeleri ve satış faturaları incelenir. -Alacak hesabından kredili satışların kayıtları izlenir.
Yetkilendirme: Satışlar uygun biçimde yetkilendirilmiştir.	-Kredilendirme, Yükleme, fiyat, vade ve iskontolar uygun biçimde yetkiye bağlanmıştır.	-Belirlenen yetkilerle ilgili olarak onaylı belgeler incelenir.	-Satış faturalarındaki fiyatlarla onaylı fiyat listesini karşılaştır.
Bütünlük: Var olan satış işlemlerinin tümü kayıtlara geçmiştir.	-Yükleme belgeleri önceden numaralanmıştır.	-Yükleme belgelerinin sıra numaraları izlenir.	-Yükleme belgeleri, satış faturaları ve bunların kayıtları incelenir.
Değerleme: Yükleme yapılan malların tutarları, satış faturalarına ve kayıtlara doğru olarak geçmiştir.	-Faturalama işlemleri incelenir. -Onaylı birim satış fiyatları kullanılmaktadır.	-Bilgisayardan çıkan birim satış fiyatları incelenir.	-Satış faturalarındaki işlemler yeniden hesaplanır. -Satış faturaları ve yevmiye kayıtları incelenir. -Satış faturası ve diğer belgelerdeki bilgiler karşılaştırarak incelenir.
Sınıflandırma: Satış işlemleri uygun biçimde sınıflandırılmıştır.	-Uygun bir hesap planı kullanılmaktadır.	-Hesap planının uygunluğu incelenir.	-Uygun sınıflandırma için satış işlemlerinin dayanağı belgeler incelenir.
Zamanlılık: Satışlar zamanında kayıtlara geçmiştir.	-Faturalama ve satış kayıtlarını zamanında yapmayı sağlayacak prosedürler uygulanmaktadır.	-Faturalanmamış yükleme ve kaydedilmemiş satışların belgeleri incelenir.	-Yükleme tarihleri ile satış faturası tarihleri karşılaştırılır.

5.3.2.3. Tahsilat İşlemleri İle İlgili İç Kontrollerin Denetlenmesi

İç Kontrol Hedefleri	İç Kontroller	Genel Kontrol Testleri	Denetim Testleri
Geçerlilik: Kayıtlı tahsilatlar fiilen işletmeye girmiştir.	-Kasa görevlisi ile tahsilat kayıtlarını tutan kişiler farklı olacaktır. -Banka hesaplarının bağımsız teyidi yapılacaktır.	-Gözlem yapılır.	-Büyük tutarlı ve olağan olmayan tahsilatların yevmiye, ana hesap, muavin hesap ve mizan kayıtları gözden geçirilecek. -Kasa tahsilatları ile banka kayıtları karşılaştırılır.
Yetkilendirme: Tahsilatlar için gerekli yetkilendirme yapılmıştır.	-Nakit tahsilat ve çek ciro işlemleri için yetkilendirme oluşturulacaktır.	-Tahsilatlarla ilgili yetkilendirilmeler incelenir. -Tahsilat belgelerindeki onaylar incelenir.	-Satış faturaları ile tahsilat belgeleri karşılaştırılır.
Bütünlük: Tüm tahsilatlar kayda alınmıştır.	-Nakit işlemleri ile tahsilat kayıt işlemleri birbirinden ayrı olacaktır. -Müşterilere aylık rapor gönderilecektir.	-Nakit tahsilatlar ile ilgili personel gözlemlenir. -Tahsilat belgeleri incelenir.	-Tahsilat belgeleri ile ilgili yevmiye kayıtları karşılaştırılır.
Değerleme: Kayda geçen tahsilatlar alınan tutarlara eşittir.	-Görevlerin ayrılığı ilkesine uyulacaktır. -Banka hesaplarının teyidi yapılacaktır.	-Personellerle görüşülerek gözlem yapılacak. -Banka teyitleri incelenir.	-Tahsilatların kanıtlanması çalışmaları yapılacak.
Sınıflandırma: Tahsilatlar uygun biçimde sınıflandırılmıştır.	-Uygun hesap planı kullanılacaktır.	-Hesap planı gözden geçirilir.	-Tahsilatların dayanağı belgeler incelenir.
Zamanlılık: Tahsilatlar	-Tahsilatların zamanında yapılmasını	-Zamanında kayda alınmamış tahsilatlar incelenir.	-Tahsilat tarihleri ile kayıt tarihleri karşılaştırılır.

zamanında kayda alınmıştır.	sağlayacak prosedürler oluşturulacaktır.		
-----------------------------	--	--	--

Kaynak:Bozkurt, a.g.e., s. 265

5.3.3. Stok Döngüsü

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elinde bulundurduğu ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, yan ürün gibi maddi malları içerir.²³⁷ Kurulu örgütsel yapı stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına alınması ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır. Stoklarla ilgili bölümler arası görev ve sorumluluklar aşağıdaki gibi gerçekleştirilir.²³⁸

- Mali İşler Birimi
 - Alış yevmiye kayıtlarının tutulması,
 - Borçlularla ilgili muavin hesapların tutulması,
 - Büyük defterin tutulması,
 - Alış işlemi ile ilgili onayların kontrol edilmesi,
 - Teslim alınan belgelerle ilgili formların kontrol edilmesi,
 - Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi,
 - Dönem sonu stokları ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanması.
- Muhasebe Dışındaki İşlevler
 - Üretim veya satış birimi tarafından satın alma isteğinin yapılması,
 - Satın alma birim yöneticisi tarafından isteğin onaylanması,
 - Teslim alma birimi tarafından işletmeye giren malların teslim alınması,
 - Ambar tarafından teslim alınan malların depolanması.

5.3.3.1. Stok Döngüsüne İlişkin İç Kontroller

Stoklara ilişkin olarak uygulanabilecek iç kontrol yöntemleri ana hatlarıyla aşağıda

²³⁷ Bozkurt, a.g.e., s. 307.

²³⁸ Güredin, a.g.e., s.430.

belirtilmiştir :

Stoklara İlişkin Alımlar: Gerek ilk madde ve malzeme gerekse ticari emtia alımlarında satın alma kararının verilmesi önem taşımaktadır. Satın alma kararı yetkili kişi tarafından verilecek olmakla birlikte satın alma talebinin işletme faaliyet hacmi ile tutarlı olması gerekir. Bunun için de satın alma kararının üretim bölümünden veya stok kontrol biriminden gelen istek üzerine verilmesi, bu birimlerden gelen talebin tutarsız olması durumunda tartışılarak karara bağlanması gereklidir.

Stokların Muhafazası: Stokların korunmasını iki açıdan ele almak gerekir. Bunlardan birincisi; hırsızlık, sabotaj gibi unsurlara bağlı olarak ortaya çıkacak olumsuz davranışlardır, ikincisi ise; rutubet, nem, ısı, ışık, manyetik etkiler veya benzeri stoklara hasar verebilecek harici etkiler ile yangın, su basması ve benzeri afetlere karşı alınan güvenlik tedbirleridir. Stoklar gerekli güvenlik tedbirleri alınarak muhafaza edilmeli ve görevli ve yetkili kişiler haricinde kimse stokların bulunduğu bölüme alınmamalıdır. Stokların belirli dönemler itibariyle sayımı yapılmalıdır. Stok sayımları satın alma, muhasebe, depo ve stoklardan sorumlu kişilerce yapılmamalıdır.

Sarfiyat: Stok sarfiyatına yetkili kişinin depo, muhasebe ve satın almadan sorumlu personel dışında bir kişi olması gereklidir. Stok çıkışlarında üretim departmanı veya pazarlama ve satış departmanından gelecek talepler dikkate alınmalıdır.

Muhasebe ve Mutabakat: Stokların fiziki kontrolleri stokların dolayısıyla işletme varlıklarını korunması açısından önemli olmakla birlikte kaydi mutabakat olmaksızın fiziki sayım sonuçları herhangi bir anlam ifade etmeyecektir. Bu nedenle stokların muhasebesi doğru ve gerçekleri yansıtacak şekilde izlenmelidir. Stoklara ilişkin alımlarda stoklardan sorumlu kişiler doğrudan karar merciinde olmamalıdır.

Satın alma talebi ile teslim tutanaklarında kayıtlı hususların mutabakatı sağlanmalıdır. Her iki belgede yer alan hususlar miktar, kalite, fiyat ve benzeri hususlar yönünden tutarlı olmalıdır. Stokların muhasebesinden stok alımlarında görevli olanlar ile stokların korunmasında görevli kişiler sorumlu olmamalıdır. Düzenli olarak belirli aralıklarla fiziki stok sayımları yapılmalıdır, stok sayımlarının stok ve muhasebeden sorumlu personelin dışında bir personelin gözetiminde yapılması gereklidir.

5.3.3.2. Stok Döngüsüne İlişkin İç Kontrollerin Denetlenmesi

Stok döngüsünde meydana gelen işlemlerde çeşitli hata veya yolsuzluk yapılma olasılığı bulunmaktadır. Bunların önlenmesi için çeşitli iç kontrol politika ve prosedürleri oluşturulmaktadır. Döngüde karşılaşılabilecek bazı düzensizliklere ait örnekler aşağıda sıralanmıştır:²³⁹

- Kasıtlı veya kasıtsız sıra numarasız belge kullanımı,
- İşlemlerin gerekli yetkilendirme dışında gerçekleşmesi,
- Gereksiz ilk madde veya malzeme alımı,
- İlk madde ve malzeme kullanımları onay alınmadan yapılabilir,
- Zamanında yapılmayan kayıtlar sonucu maliyetlerin eksik hesaplanması.
- Depo giriş ve çıkışlarında gerekli kayıtlar yapılmayabilir.
- Depodan stok kalemleri çalınabilir.

Stok ve Üretim Döngüsünde Kontrol ve İşlemlerin Denetlenmesi

İç Kontrol Hedefleri	İç Kontroller	Genel Kontrol Testleri	Denetim Testleri
Geçerlilik: Kayda alınan işlemler stok hareketlerine aittir.	-Döngüde kullanılan tüm belgeler sıra numaralıdır. -Stok kayıtlarında sürekli envanter yöntemi kullanılmalıdır. -Belirli zaman aralıklarında	-Numaralar gözden geçirilmelidir. -Stok sayımlarının düzenli yapılıp yapılmadığı incelenmelidir.	-Büyük tutarlı ve olağan olmayan belgeler ve muhasebe kayıtları incelenmelidir. -Talep formları, üretim emirleri karşılaştırılarak kontrol edilmeli.

²³⁹ Bozkurt, a.g.e., s. 318.

	örnekleme yöntemi ile sayım yapılarak kayıtlarla karşılaştırılmalıdır. -Stoklar depoda kontrol altında tutulmalıdır.		-Sayım sonuçları ile kayıtlar karşılaştırılmalıdır. -Üretim emirleri ile depo çıkışları karşılaştırılmalıdır.
Yetkilendirme: Stok ve Üretim işlemleri uygun yetkilendirme ile yapılmaktadır.	-İşlemler belirli düzeyde yetkiye bağlanmalıdır.	-Kullanılan yetkiler gözden geçirilmelidir.	-Kullanılan yetkiler uygunluk açısından incelenmelidir.
Bütünlük: Var olan işlemlerin tümü kayıtlara geçmiştir.	-Döngüde kullanılan tüm belgeler sıradan numaralı olarak kayıtlıdır. -Stok kayıtlarında sürekli envanter yöntemi kullanılmalıdır. -Örnekleme yöntemi ile belirli aralıklarda yapılan sayımlar kayıtlarla karşılaştırılmalıdır.	-Numaralar gözden geçirilmelidir. -Stok sayımlarının düzenli yapılmadığı incelenmelidir.	-Büyük tutarlı ve olağan olmayan belgeler ve muhasebe kayıtları incelenmelidir. -Talep formları, üretim emirleri karşılaştırılarak kontrol edilmeli. -Sayım sonuçları ile kayıtlar karşılaştırılmalıdır. -Üretim emirleri ile depo çıkışları karşılaştırılmalıdır. -Mamulden üretim emirlerine doğru işlemler örnekleme yoluyla izlenmelidir.
Değerleme: Stok üretim işlemleri doğru olarak değerlendirilmiştir.	-Tutar ve miktarların incelenmesi yapılmalıdır.	-İnceleme sonuçları gözden geçirilmelidir.	-Belgeler ve kayıtların karşılaştırılması yapılmalıdır. -Belgelerde yer alan tutarların yeniden

			hesaplaması yapılmalıdır.
Sınıflandırma: Stok ve Üretim işlemleri uygun biçimde sınıflandırılmıştır.	-Yeterli bir hesap planı düzenlemesi yapılmalıdır. -İlgili işlemler incelenmelidir.	-Hesap planı ve yönetmeliği incelenmelidir.	-Yapılan kayıtlarla hesap planı karşılaştırılmalıdır.
Zamanlılık: Stok ve Üretim işlemleri zamanında kayıtlara geçmiştir.	-İşlemlerin zamanında kayıtlara girmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.	-Hesap planı ve yönetmeliği incelenmelidir.	-Yapılan kayıtlarla hesap planı karşılaştırılmalıdır.

Kaynak: Bozkurt, a.g.e., s. 319

6. UYGULAMA ÖRNEĞİ

6.1. Belbim A.Ş., Genel Açıklama

İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından 1987 yılında kurulan Belbim İstanbul Belediyeleri Bilgi İşlem Enerji Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Belbim) araştırma -geliştirme çalışmaları ağırlıklı faaliyet gösteren bir iştirak şirkettir. Şirketin bugünkü sermayesi 7.890.000.00 TL olup 500 den fazla çalışanıyla yazılım, donanım, altyapı, bilgi işlem hizmetleri ve projelendirme alanında ürün ve çözüm üretmektedir.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi iştirakleri, ilçe belediyeleri, kamu kurumları ile özel şirketlere ürün ve proje bazında destek vermekte, faaliyet alanlarında çözüm ortaklığı yapmaktadır. Belbim, Türkiye'nin ilk Elektronik Ücret Toplama Sistemini tasarlayıp 1994 yılında Akbil'i toplu taşımada kullanıma açmıştır. Dünyanın en kompleks toplu taşıma sistemlerinden birinin bulunduğu İstanbul'da 1994'ten beri başarılı bir şekilde elektronik bileti halkın hizmetine sunmaktadır. Lastik tekerlekli araçlar, tramvay, metro, metrobüs, vapur, deniz motorları, demir yolları vs. gibi farklı ulaşım araçları elektronik bilet sayesinde birbirine entegre, belirlenen senaryolar dahilinde birbirine aktarma kabul edebilen yapıda çalıştırılmaktadır. 2008 de yapılan yatırımla artık temassız kart teknolojisine geçmiş, İstanbulkart'ı hizmete sunmuş, gelişen temassız teknolojilere İstanbul'u hazırlamıştır. 2010 yılında yapılan ar-ge çalışmaları ile NFC bilet geliştirmiş testlerini yapılarak mobil uygulamaların mevcut sisteme dahil edilmesi çalışmaları sürmektedir. Belbim aynı zamanda İstanbul Büyükşehir Belediyesi ve İSKİ'nin bilgi işlem alt yapısını da kurmakta ve izlemektedir.

Faaliyet Alanları

- Elektronik Ücret Toplama Sistemleri
- Mobil Ödeme Teknolojileri
- Akıllı Kart Çözümleri
- Pos Sistemleri
- Otomatik Satış Makineleri
- Akıllı Yolcu Bilgilendirme ve Filo Yönetim Sistemleri
- İleri Telemetry Uygulamaları
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi ve Bağlı Kuruluşlarına Bilgi İşlem Hizmetleri
- RFID Uygulamaları

Sermaye Yapısı

HİSSEDAR	PAY ADEDİ	PAY TUTARI	PAY ORANI
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	5.080.449	2.540.224,50	32,1955
İETT Genel Müdürlüğü	4.259.130	2.129.565,00	26,9907
İSKİ Genel Müdürlüğü	5.841.200	2.920.601,00	37,0165
İSFALT A.Ş.	589.909	294.954,50	3,7384

İSBAK A.Ş.	9.310	4.655,00	0,0590
TOPLAM	15.780.000	7.890.000,00	100,0000

İç Kontrol Sistemi ve Şirket İşleyişi Hakkında Değerlendirmeler

Kaynak: Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi s.193, Belbim A.Ş.

İnceleme	Bulgular
Kurum yönetimi ve çalışanlarının iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik faaliyetler yapılmış mıdır? Planlanan çalışma var mıdır? Kurum yöneticilerinin iç kontrol sisteminin kurulması ve çalışması ile ilgili örnek faaliyetleri olmuş mudur?	Kurum yönetimi ve çalışanlarının iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik faaliyet ve planlanan çalışmalar bulunmamaktadır.
Kurum personelinin tamamı Etik Davranış İlkeleri'nden haberdar mıdır? Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesi tüm çalışanlar tarafından imzalanmış mıdır?	13.04.2005 Tarih ve 25785 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile başvuru usul ve esasları hakkında yönetmeliğin Ek-2 maddesinin C fıkrası (Mahalli İdareler) gereğince, yalnızca Şirket Genel Müdürü, Yönetim Kurulu Üyeleri ve Denetim Kurulu Üyelerine imzalatılmıştır.
Kurumun misyonunun, vizyonunun, stratejik amaç ve hedeflerinin tüm personel tarafından öğrenilmesi ve sahiplenilmesi yönünde ne tür çalışmalar yapılmıştır?	Kurum misyon ve vizyonumuz üst yönetim tarafından belirlenerek portal üzerinden duyurusu yapılmış ayrıca kapı girişlerine ve toplantı odalarına asılmış, eğitimlere konu edilmiştir.
Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla, tüm birimlerde malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanmış ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmuş mudur?	Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla, tüm mali işlemlerin süreç akış şemaları hazırlanmış ve üst yöneticinin onayı alınmıştır.
Evrakları ve önemli belgeleri imzalamaya ve onaylamaya yetkili kişiler yazılı olarak belirlenip, ilgililere duyurulmuş mudur?	Evrakları ve önemli belgeleri imzalamaya yetkili kişiler şirket imza sirkülerinde belirtilmiştir.
Uygun işe doğru personel görevlendirilmesine ilişkin ne tür politika ve prosedürler uygulanmaktadır?	Şirketimizde uygun işe doğru personel görevlendirilmesine ilişkin, Personel ve Disiplin Yönetmeliğinin Madde.11 ve

6.2. Kontrol Testleri ve Sonuçları

	Madde.12' de belirtilen doğrultuda uygulama yapılmaktadır.
Hassas görevlere ilişkin prosedürler belirlenmekte ve personele duyurulmakta mıdır? Varsa bunlar nelerdir?	Bölgelerde yapılan kritik işler ile ilgili olarak prosedürler yazılmış, portale yüklenmiş ve ilgili personele duyurusu yapılmıştır.
Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenip, eğitim faaliyetleri planlanıp uygulanmakta mıdır?	Personel, eğitim ihtiyaçları için birim müdürlerinden onay aldıktan sonra eğitim talebi yapabilmektedir. Eğitim faaliyetleri Belbim İ.K modülü üzerinden planlanıp, uygulanmaktadır.
Yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin hususlar yazılı olarak belirlenip personele duyurulmakta mıdır?	Şirketimiz Personel ve Disiplin Yönetmeliğinin 18,19, 47, 48, 49 Maddelerinde detaylı olarak yazılmış ve bu Yönetmelik tüm personele hem doküman olarak verilmiş hem de portal üzerinden elektronik olarak görüntüleyebilme imkanı sağlanmıştır.
Tüm harcama birimleri tarafından birim faaliyet raporları düzenlenip, kurum yetkilileri tarafından güvence beyanı verilmekte midir? Birim faaliyet raporlarında yer alan bilgi ve açıklamaların doğru ve güvenilir olup olmadığı nasıl kontrol edilmektedir?	Harcama birimleri tarafından düzenlenen faaliyet raporları ile verilen güvence beyanı bulunmamaktadır.
İç kontrol standartları kapsamında; iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla belirlenen standartlar ve bu standartlar için gerekli şartların yerine getirilmesi ile ilgili ne tür çalışmalar yapılmıştır?	İç kontrol standartları kapsamında çalışmalar bulunmamakla beraber Kalite yönetim standartları kapsamında çalışmalar yapılmıştır.
Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartların dışında, kurum tarafından iç kontrollere yönelik olarak belirlenmiş ilave politika ve prosedürler var mıdır?	Kurum tarafından iç kontrole yönelik olarak belirlenmiş ilave politika ve prosedürler bulunmamaktadır.

Mali hizmetler müdürlüğü ve diğer müdürlüklerin atanma şartları nelerdir?	Yeterli Tecrübe ve Eğitim şartlarına uygun nitelikteki aday, Şirketimiz Personel ve Disiplin Yönetmeliğinin 12.Maddesinin B fıkrası gereğince atanmaktadırlar.
Mali hizmetler biriminde uzman çalıştırılıyor ise bu uzmanlar için belirlenmiş şartlar var mıdır?	Şirketimizde mali hizmetler biriminde çalışan uzman bulunmamaktadır.
Tüm taahhüt ve sözleşme tasarıları mali kontrole tabi tutulmakta mıdır? Mali kontrole gönderilmeyen taahhüt ve sözleşme tasarıları var ise bu durum üst yönetime raporlamakta mıdır?	Alımlar ile ilgili onay işleminden sonra sözleşme ve taahhüt işlemleri gerçekleşmektedir.
mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde gerçekleştirilen mali işlemler var mıdır? Var ise aylık dönemler itibariyle üst yönetime bildirilmiş midir?	Mal ve hizmet alımlarına ilişkin kontrol sürecinden sonra alım işlemleri gerçekleşmektedir.
Mali kontrole tabi karar ve işlemler belirlenmiş midir?	Mali Kontrole tabi karar ve işlemler belirlenmiş olup, satın alma ve ödemeler prosedürler çerçevesinde yapılmaktadır.
Mali kontrol görevini yürüten personel mali işlem sürecinde nasıl görev almaktadır?	Mal ve hizmet alımlarına ilişkin işlemlerin ödenek kayıtlarını programa kaydedip sonlandırılmasını takip eder.
İç kontrol sistemi yıllık olarak değerlendirilmekte ve üst yönetime raporlama yapılmakta mıdır? Eksikliklerle ilgili önlemler ve faaliyetler planlanmakta mıdır?	İç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalar bulunmamaktadır.
Kurumun sağladığı hizmetlerden yararlananların şikayet ve önerilerinin alınıp değerlendirileceği bir sistem kurulmuş mudur? Şayet kurulmuş ise amaçlandığı gibi çalışmakta mıdır?	Müşteri Hizmetleri Departmanımız bulunmaktadır.
Birim yöneticilerinin verdikleri görevleri takip edebildiği bir yönetim bilgi sistemi var mıdır?	Portal üzerinde süreç takip programı kullanılmaya başlanmıştır.

Çalışmamızda uygulama örneği olarak, İstanbul Büyükşehir Belediyesi iştiraklerinden olan Belbim İstanbul Belediyeleri Bilgi İşlem Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin satın alma faaliyetlerine ilişkin iç kontrol sistemi incelenmiştir.

Görevden ayrılan personel, iş ve işlemlerinin durumunu gösterir bir rapor hazırlamakta ve ilgililere vermekte midir?	Görevden ayrılan personel iş ve işlemlerinin durumunu gösterir herhangi bir yazılı rapor hazırlamamaktadır.
Kurumun hazırladığı ve uyguladığı Stratejik Plan'da değişiklikler yapılmış mıdır?	Kurumun Stratejik Planı bulunmamaktadır.
Kurum stratejik amaç ve hedeflerine yönelik riskleri yıllık olarak belirlemekte midir? Bu risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini analiz etmekte midir? Risklere karşı eylem planı hazırlamış mıdır?	
Harcama biriminden sorumlu olanlar, birimlerine ilişkin stratejik plan ve performans programında yer alan faaliyetleri personeline duyurmakta mıdır?	
Personel, görevlerini yerine getirebilmek için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında erişebilmekte midir?	Personel, görevlerini yerine getirebilmek için gerekli bilgiye zamanında erişebilmektedir.
Bütçenin uygulanması ve kaynak kullanımı ile ilgili bilgilere, görevli personel zamanında erişebilmekte midir?	Bütçenin uygulanması ve kaynak kullanımı ile ilgili bilgilere, görevli personel zamanında erişebilmektedir.
İdare bütçesinin ilk altı aylık uygulama sonuçları ve ikinci altı aya ilişkin beklenti ve hedefleri kamuoyuyla paylaşılmakta mıdır? Mali Durum ve Beklentiler Raporu ya da bu içerikte bir rapor var mıdır? Varsa bu raporlarda yer alan bilgi ve açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği nasıl kontrol edilmektedir?	Gelir tablosu ve Bilanço dışında kamuoyu ile paylaşılan raporlama bulunmamaktadır.
Kurum personelinin hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları rahatça bildirebileceği mekanizmalar kurulmuş mudur? Varsa bunlar nelerdir?	Personel ve disiplin yönetmeliği çerçevesinde kurulmuş bir sistem mevcuttur. Aktif olarak çalışmamaktadır.

Mal ve hizmet alımları işlemleri sürecinin incelendiği Kontrol Testleri, Denetim ve sonuçları ilgili iş süreçleri için tespit edilen her bir kontrol eksikliği, bu kontrol eksikliğinin neden olabileceği risk, bu riskin derecesi, sorunun azaltılması için iyileştirme

önerisi yer almaktadır. Mal ve hizmet alımları süreçleri ile ilgili olarak aşağıda detayları verilen uygulama mevcuttur. Bu uygulamalar düzenlilik denetimi kapsamında gerek kontrol edilebilirlik gerekse de maliyetler açısından önemli olmaktadır. Bunların engellenmesi için satın alma, hizmet ve ihale süreçlerinin prosedürlerinin gözden geçirilmesi, güncellenmesi ve tam olarak uygulanmasının üst yönetim tarafından desteklenmesi gerekmektedir. İstisnai uygulamaları gerektiren konular yönetim tarafından bilinmeli, izlenmeli, kontrol edilmeli ve tekrar ortaya çıkabilecek durumlar önlenmelidir.

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
1	Mal alımları şirket strateji ve politikalarına uygun olarak yapılır.	Satınalma birimi ihtiyaca yönelik fiyat araştırması yapar.	Bütçe-finans birimine iletilen talep formlarında yaklaşık maliyet bilgisinin olup olmadığına bakılmalıdır.	Talep formlarının satın alma birimi tarafından yaklaşık maliyet araştırması yapıldıktan sonra bütçe finans şefliğine iletilerek ödenek verilmesi sağlanmaktadır.	
2	Mal alımları şirket strateji ve politikalarına uygun olarak yapılır.	Mal alımları için bütçede yeterli ödenek bulundurulur.	Örnek olarak seçilen talep formlarının üzerindeki ödenek bilgisi sistem üzerindekiyle karşılaştırılmalıdır.	Belge incelemelerinde ödenek kaydı olmayan alım faturası bulunmamaktadır.	
3	Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılır.	Satın alma isteği ihtiyacı belirleyen personelin bir üst yöneticisi tarafından onaylanır.	Şirket bünyesinde kullanılmakta olan İhtiyaç Talep Formu örneklerinin, talep sahibinin birim yöneticisi tarafından onaylı olup olmadığına bakılmalıdır.	Satınalma birimi yöneticisi, ihtiyaç talep formlarının onaylarını kontrol etmektedir.	
4	Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılır.	Satın alınacak ham madde ve malzemelerin teknik özellik ve miktarları talep formunda belirtilir.	Satın alım talebinde bulunacak birim tarafından istenecek mal ve hizmetin tanımının, teknik özelliği bulunan alımlara ilişkin teknik şartnamenin ilgili birim yetkililerince onaylanarak talep fişi ekinde olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma birimi yöneticisi, ihtiyaç talep formlarında malzeme özelliklerini kontrol ederek talebin ekinde teknik şartname veya numune malzeme olup olmadığını kontrol etmektedir.	
No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu

5	Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılır.	Sipariş miktarı ve siparişin verilme yeri önceden belirlenir.	Satınalma yetkililerince düzenlenen sipariş fişlerinde teslim yeri bilgisinin olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma yetkililerince, ihtiyaç onay belgesi ve tedarikçi sipariş formu olmak üzere iki ayrı belge düzenlenmektedir. Tedarikçi sipariş formları üzerinde malın teslim bilgisine yer verilmiştir.	Teslim alınan malzemelere ait sipariş formunun bulup bulunmadığı teslim alma birimi tarafından kontrol edilmemesi teslimatta problem oluşturabilir.
6	Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılır.	Bütçe ödeneği alınmadan satınalma işlemine başlanmaz.	Satın alınacak isteğe yönelik ödenek tahsisinin bütçe birimi tarafından onaylanıp onaylanmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma birimi tarafından maliyet çalışması yapılan satınalma talep formları ve sipariş fişleri bütçe birimine iletilmekte, ödenek işlemleri ardından genel müdürlüğe onaya sunulmaktadır.	
7	Satın alma işlemleri, yetki verilen personelin, satın alma ihtiyacını belirlemesiyle başlatılır.	Satın alma işleminin başlatılması yetkisi üst düzey yöneticilerde bulunur ve alıma yönelik parasal limitler satınalma birimi tarafından kontrol edilir.	Satınalma talep ve sipariş formlarındaki onay imzalarının imza sirküleri ve yetkilendirmeler çerçevesinde uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma talep ve sipariş formları yönetimin devretmiş olduğu yetkiler dahilinde satınalma personeli tarafından yetkililere onaylatılmaktadır.	
8	Talep edilen mal veya hizmetlerin siparişi, satın almadan sorumlu birimce yapılır.	Satın almaya yetkili birim talep formuna dayanarak sipariş fişi düzenler.	Düzenlenen satın alma sipariş fişlerinin talep bağlantısının olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma birimi tarafından yapılan yaklaşık maliyet çalışması sonrası sipariş fişi düzenlenerek talep fişleri ile bağlantı kurulmaktadır.	
9	Talep edilen mal veya hizmetlerin siparişi, satın almadan sorumlu birimce yapılır.	Sipariş fişi düzenleyen personel birim amirine sipariş fişini onaylatmalıdır.	Satın alma yetkilisi personelin düzenlemiş olduğu sipariş fişinde üst amirinin onayı kontrol edilmelidir.	Satınalma yetkilileri tarafından düzenlenen sipariş fişleri birim şefine ve birim müdürüne onaylatılarak işleme alınmaktadır.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
10	Talep edilen mal veya hizmetlerin siparişi, satın almadan sorumlu birimce yapılır.	Sipariş fişleri tarih ve sıra numarası olacak şekilde düzenlenir.	Sipariş fişlerinin tarih ve sıra numaralarının olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Sipariş fişleri tarih ve sıra numarası ile sistem üzerinden takip edilmektedir.	Sipariş formlarının tarih ve sıra numarası takip etmemesi halinde, alımın önceden yapıp evraklarının sonradan düzenlenmesi gibi usulsüz durumlar meydana gelebilir.
11	Talep edilen mal veya hizmetlerin siparişi, satın almadan sorumlu birimce yapılır.	Siparişlerin dayandığı talep fişleri, sipariş onay, tarih ve sıra numaralarının doğruluğu başka bir personel tarafından belirli aralıklarla gözden geçirilir.	Sipariş fişlerinin ve talep formlarının tarih ve numaralarının doğruluğunun satın alma yetkilisi dışındaki bir personel tarafından kontrol edildiği incelenmelidir.	Sipariş fişleri ve sipariş fişlerinin bağlı olduğu talep formlarının tarih ve sıra numarası doğruluğu satın almaya yetkili personel tarafından kontrol edilmektedir.	Sipariş ve talep formlarının tarih, onay kontrolünün satınalmaya yetkili personel dışında başka bir personel tarafından yapılmaması alım ile onay arasındaki hata, eksiklik ve usulsüzlüklerden korunmada etkin kontrol sağlanamaması olarak değerlendirilebilir.
12	Talep edilen mal veya hizmetlerin siparişi, satın almadan sorumlu birimce yapılır.	Satınalma birimi, tedarikçileri değerlendirerek alımı yapılacak mal ve hizmetin teslim, kalite ve maliyet koşullarını inceler.	Satınalma biriminin ihtiyaca yönelik mal ve hizmetin teslim koşullarına ilişkin kullandığı belge veya yazışmalar incelenmelidir.	Teslim? alma birimi tarafından alınan malzemeler sipariş fişleri ile karşılaştırılıp sayılması aradından kabul edilmektedir. İhaleli alımlarda kabul komisyonu tarafından teslim alma onaylanmaktadır.	Tedarikçilerin belirli aralıklarla değerlendirilmesinin yapılmaması kaliteli ürün sipariş ve teslimlerinde aksamaların varlığı olarak değerlendirilebilir.

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
13	Mal alımları, stratejik plan ve bütçe yılı performans programında öngörülmüş olmalıdır.	Mal alımları öngörülerek alımların bütçe ve ödenek cetveline işlenip işlenmediği kontrol edilir.	Mal alımlarının bütçe ödeneğinin olup olmadığı kontrol edilmelidir.	Satınalma biriminin talep formlarını değerlendirmesi aşamasında bütçe ödenekleri alınmakta, sipariş aşamasında da alınan ödeneğin kesinleştirilmesi sağlanmaktadır.	Bütçe birimi tarafından ödeneği verilmeyen bir satınalma sipariş fişinin varlığı yetkisiz alım olarak değerlendirilebilir.
14	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Satınalma süreci ile ilgili olarak yapılan talebin Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen limitlere uygunluğu kontrol edilir ve limitler dahilinde kanuna uygun şekilde işleme alınır.	Satınalma talebine yönelik düzenlenen sipariş formlarında bulunan alım usulleri ile Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen limit ve usuller karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.	Ticaret Müdürlüğü personeli tarafından birimlerden gelen İhtiyaç Talep Formu kontrol edilmekte, Kamu İhale Kanunu'nun 22/d maddesindeki limitin üstünde kalan, ana faaliyet sahasına girmeyen ya da ana faaliyet sahasına girdiği halde Kamu İhale Kanunu'nun 3/g maddesinde belirtilen limitin üstünde kalan alımlar, Kamu İhale Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca İhtiyaç Talep Formu üzerinde açıklama ile ihale edilmek üzere İhale ve Sözleşmeler Şefliği'ne gönderilmektedir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
15	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	“Doğrudan Temin” yolu ile alımlar, piyasa araştırması yapılarak yetkili personel tarafından gerçekleştirilir.	Alımların piyasa araştırması sonucu yetkili personel tarafından yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.	Görevlendirilen Satınalma Personeli, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22/d maddesinde belirtilen limitin altında kalan veya 3/g maddesi kapsamına giren mal ve hizmetler için, kesin sipariş formunu onaylamakta “Doğrudan Temin” yoluyla satın alma işlemini gerçekleştirmektedir.	
16	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Satın alma süreci ile ilgili olarak yapılan talebin Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen limitlere uygunluğu kontrol edilir ve limitler dahilinde Kanuna uygun şekilde işleme alınır.	Satınalma talebine yönelik düzenlenen sipariş formlarında bulunan alım usulleri ile Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen limit ve usuller karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.	Doğrudan temin yoluyla yapılacak alımlarda fiyat araştırması sonucunda yurt dışından alım yapılmasının gerekli bulunduğu talepler İhtiyaç Talep Formu üzerinde açıklama ile Satınalma Şefi tarafından Dış Ticaret Uzman'ına gönderilmektedir.	
17	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Doğrudan Temin yolu ile ithal edilecek alımlar (piyasa araştırması yapılarak) yetkili personel tarafından prosedürlere uygun olarak yapılır.	Satınalma talebine yönelik düzenlenen sipariş formlarında bulunan alım usulleri ile Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen limit ve usuller karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.	İthalatı yapılacak olan mallara ilişkin; 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22/d maddesinde belirtilen limitin altında kalan veya 3/g maddesi kapsamına giren mal ve hizmetler için, “Doğrudan Temin” yoluyla satın alma işlemi Dış Ticaret Uzmanı tarafından Dış Ticaret Prosedürü çerçevesince yerine getirilmektedir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
18	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Alımı yapılan malların 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. Maddesinde sayılan "mal ve hizmet" tanımı içerisine girip girmediğine bakılır.	Satın alma sipariş formlarından belirlenen mal ve hizmet tanımı ile talep edilen mal veya hizmetin Kamu ihale kanununa uygunluğu kontrol edilmelidir.	Ticaret Müdürlüğü tarafından düzenlenen ihtiyaç onay formları Kamu ihale kanununun 4. Maddesine uygun olarak mal ve hizmet alımları ayrı ayrı olarak düzenlenerek alımı gerçekleştirilmektedir.	
19	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı bulunmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı, ve yapım işleri bir arada ihale edilmemelidir.	Yapılan mal veya hizmet alımı ihalelerinde mal veya hizmetin bir arada olup olmadığı kontrol edilerek aralarında kabul edilebilir bir bağ bulunup bulunmadığı incelenmelidir.	İhale süreçleri incelenerek ihale konusu mal veya hizmetin aralarında doğal bir bağ bulunmadığı sürece bir arada ihale edilmemektedir.	
20	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Eşik değerlerin altında kalmak veya doğrudan temin usulü ile satın almak amacıyla mal alımları kısımlara bölünmüş olmamalıdır.	Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar incelenerek benzer türden oluşan alımların toplamlarının eşik değerinin altında kalıp kalmadığı araştırılmalıdır.	Kamu ihale kanunu gereğince ihale yolu ile alım yapılması gereken işlemlerin bölünerek eşik değerinin altında kalması ile doğrudan temin yöntemi kullanılarak ihtiyacın temin edilmesi işleminin varlığı araştırılmıştır. Mal alımları üzerinde yapılan araştırma sonucunda alımların kısımlara bölünüp alınmadığı tespit edilmiştir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
21	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	İhale yetkilisi tarafından görevlendirilen ihale komisyonunun 4734 sayılı Kanununun 6. maddesine uygun olarak, biri başkan olmak üzere, ikisinin ihale konusu işin uzmanı olması şartıyla, ilgili idare personelinden en az dört kişinin ve muhasebe veya malî işlerden sorumlu bir personelin katılımıyla kurulacak en az beş ve tek sayıda kişiden oluşmalıdır. Doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilen mal alımlarında ise, Kanununun 22. maddesi gereğince personel görevlendirilmiş olmalıdır.	İhalelere yönelik komisyon üyelikleri atama yazıları incelenerek görevlendirilen personelin 4734 sayılı kanununun 6. Maddesine uygun olarak belirlenip belirlenmediği kontrol edilmelidir. Doğrudan temin usulü ile ilgili yapılan alımlarda alımın yetkili personel tarafından gerçekleştirildiği kontrol edilmelidir.	Mal alımlarına yönelik ihale işlemleri ticaret müdürlüğüne bağlı ihale ve sözleşmeler şefliği tarafından yürütülmektedir. İhale usul ve yöntemlerinin uygulanmasına yönelik kanun maddeleri haricinde iç bir yöntem ve yönetmelik bulunmamaktadır. İhale dosyaları üzerinde yapılan incelemelerde ihale komisyon üyelerinin doğru olarak oluşturulduğu gözlemlenmiştir. Doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilen mal alımlarına ilişkin personel görevlendirmesi yönetimce belirlenen mal ve hizmet alımları ile iş avansı kullanımı yönetmeli çerçevesinde satın alma şefliği personeli görevlendirilmiş bulunmaktadır. Doğrudan temin yönteminin uygulanmasına yönelik bir yönerge bulunmadığı tespit edilmiştir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
22	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	İhale komisyonu eksiksiz toplanmış ve komisyon kararı çoğunlukla alınmış, ayrıca kararın komisyon başkanı ve üyeleri tarafından ad soyad ve görev unvanları belirtilerek imzalanmış olmalıdır. Doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilen mal alımlarında ise Kanunun 22 nci maddesi gereğince ihale yetkilisi tarafından görevlendirilen kişi/kişiler tarafından piyasa fiyat araştırması yapılmış, tutanak düzenlenmiş ve imzalanmış olmalıdır.	İhale kararlarının tutanakları incelenerek kararın usulüne uygun olarak imzalanıp imzalanmadığı kontrol edilmelidir. Doğrudan temin usulü ile ilgili alımlarda sipariş fişlerinin ekinde piyasa araştırmasına yönelik bilgilerin olup olmadığı kontrol edilmelidir.	İhale dosyaları üzerinde yapılan evrak kontrolleri neticesinde toplantı tutanaklarında komisyonun ihale saatinde eksiksiz toplandığı, belgeşer üzerinde komisyon üyelerinin ad, soyad ve unvanlarının belirtilerek eksiksiz olarak imzalandığı tespit edilmiştir. Doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilen mal alımlarında görevlendirilen kişilerin piyasa araştırmasına ait ayrı bir tutanak tutmadığı, ihtiyaç onay belgesi ekine toplanan tekliflerin eklendiği ve en düşük fiyatlı teklifin onaya sunulduğu tespit edilmiştir.	
23	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	İhale üzerinde bırakılan isteklinin teklif mektubu 30. maddede sayılan şartları taşır.	Teklif mektubunun Kanununun 30. Maddesine uygun olarak düzenlendiği kontrol edilerek üzerinde uyumsuzluk bulunan teklif mektuplarının ihale dışı bırakılmadığı incelenmelidir.	Teklif mektupları üzerinde bulunması gerekli ibareler kontrol edilerek kabul edilmektedir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
24	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Sözleşme imzalanmasından önce ihaleyi kazanan istekliden ihale bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat alınır.	İhaleler ile ilgili teminat mektubu teslim alındısı kayıtları ile sözleşme imza tarihleri kontrol edilmelidir.	İhale kazanan isteklilerden sözleşme imzalanmadan önce ihale bedelinin %6'sı oranında teminat mektubu alınarak Bütçe Finans şefliğine iletilmektedir.	Teminat mektupları alımları ile sözleşme imzalama tarihlerinin ticaret müdürlüğü personeli dışında bir personel tarafından kontrol edilmesi olası yanlışlıkları engelleyebilecektir.
25	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilen alımlarda sözleşme düzenlenmiş ise damga vergisi tahsil edilir.	Düzenlenen sözleşmelerde damga vergisinin yükümlülüğü incelenerek kayıtlara doğru olarak işlenip işlenmediği kontrol edilmelidir.	Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlarda sözleşme damga vergileri muhasebe birimi tarafından takip edilmekte olup ayrıca bir takibi bulunmamaktadır.	Damga vergisi kesintisine ilişkin sözleşme ve damga vergisi evraklarının muhasebe personeli dışında bir personel tarafından kontrol edilmesi sözleşmesi olupta damga vergisi kesintisi uygulanmama riskini önleyebilecektir.
26	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	İhale sonucunda 40. maddeye uygun olarak gerekçeli ihale kararı düzenlenir ve karar ihale yetkilisince karar tarihini izleyen 5 gün içerisinde onaylanır.	Düzenlenen ihale kararları ile ihale yetkilisi onayının kanunda belirtilen süreler içerisinde düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmelidir.	İhale komisyonu gerekçeli kararını belirleyerek, ihale yetkilisinin onayına sunar. Kararlarda isteklilerin adları veya ticaret unvanları, teklif edilen bedeller, ihalenin tarihi ve hangi istekli üzerine hangi gerekçelerle yapıldığı, ihale yapılmamış ise nedenleri belirtilir.	

No	Kontrol Hedefi	Kontrol Tanımı	Kontrol Testi	Mevcut Durum	Bulgu
27	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Muayene Kabul için yüklenici tarafından başvuru yapılır, başvurudan itibaren 5 gün içerisinde muayene ve kabul işlemleri yapılır.	İhale ile ilgili iş teslimlerinde yüklenicinin müraccatı ardından kanunda belirtilen sürelerde muayene ve kabul işlemlerinin yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.	İhale komisyon üyeleri tarafından yüklenicinin müraccatı üzerine 5 gün içerisinde muayene ve kabul tutanakları düzenlenerek fatura ekine konulmaktadır.	İhale komiyonu dışında bir personel tarafından muayene kabul ve müracaat evrakları doğruluğunun kontrol edilmesi yüklenici kanunada öngörülen sürenin doğru olarak işletilmesine yardımcı olabilecektir.
28	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Muayene kabulü yapılan mallar için geçici kabul tutanağı düzenlenir ve makam tarafından onaylanır.	Düzenlenen geçici kabul tutanağının bir muayene kabul belgesine dayandığı kontrol edilerek yetkililerce onaylanıp onaylanmadığı kontrol edilmelidir.	İhale komisyon üyeleri tarafından yüklenici müraccatı üzerinde muayene kabul belgesi düzenlenmesi ardından işin kesin kabulünden önce geçici kabul tutanağı düzenlenerek yetkililere imzalatılır.	
29	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Teslim edilen mallar, birim ve nitelik itibariyle şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olmalıdır.	Teslim alınan malların İhale komisyon üyeleri tarafından yapılan işlemler incelenerek düzenlenen muayene ve kabul tutanakları şartname ve sözleşme hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.	İhale komisyon üyeleri tarafından şartname ve sözleşme hükümleri çerçevesinde muayene ve kabul tutanakları düzenlenmektedir.	
30	Mal ve hizmet satınalmalarına ilişkin işlemler Kamu İhale Kanunu'na uygun şekilde gerçekleştirilir.	Sözleşmede öngörülen süre ve şartlarda teslim edilmeyen mallar için cezai işlem uygulanır.	Teslimlerin sözleşmede öngörülen sürelerde alınması kontrol edilerek süresi geçmiş olarak alınan mallara cezai işlem yapılmalıdır.	Teslimlere ilişkin düzenlenen faturalar sözleşme dahilinde kontrol edilerek kayıt yapılarak, geç teslimlerde sözleşme hükümleri uygulanmaktadır.	Sözleşme ve kayıtların kontrol edilmemesi cezai işlem gerektiren teslimlerde hata, yanılma ve unutmaya sebebiyet verebilecektir.

SONUÇ

Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin devlet adına dış denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Bir yüksek denetim organı olan Sayıştay'ın düzenlediği raporların güvenilir olması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayabilmesi her şeyden önce Sayıştay'ın denetim yetkisinin tüm kamu yönetimini kapsamasına ve uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetimi gerçekleştirebilmesine bağlıdır.

“Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı” na göre de, kamu kaynağı kullanan ancak Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve özel kanunların çeşitli kurumlara Sayıştay denetiminden muafiyet tanınmasına imkân veren maddelerinin kaldırılması, böylece kamu kaynağı kullanımının devlet tarafından eksiksiz denetlenmesine imkân sağlanması öngörülmüştür.

6085 Sayılı Kanunla kamu idaresi tanımı genişletilerek, kamu veya özel hukuk hükümlerine tabi olup olmadığına bakılmaksızın kamu kaynağı kullanan tüm idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme, bağlı ortaklık ve şirketleri Sayıştay denetimi kapsamına dâhil etmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte belediye şirketleri de dâhil olmak üzere kamu kurum ve kuruluşları tarafından doğrudan veya dolaylı olarak ortak olunan tüm şirketler kamu idaresi olarak değerlendirilmiştir. Kanunun 34. maddesinde Sayıştay denetiminin temel amaçlarından birisinin kamuda hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olduğu ifade edilmektedir. Kanunun 8. Maddesi uyarınca çıkarılan yönetmelik gereğince kamu idareleri, her hesap yılı başında muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin ad ve soyadlarını Sayıştay'a bildirmekle yükümlüdür.

Belediye şirketlerinde, kamu kaynaklarının elde edilmesi, kayıt edilmesi, muhafazası ve kullanılması sürecinde görev, yetki ve sorumluluğu 6102 sayılı Ticaret Kanunu gereği Yönetim Kuruluna aittir. Kanunun 375. Maddesinde Yönetim Kurulunun Devredilemez yetkileri düzenlenmiştir. Madde Yönetim Kuruluna, Şirketin üst düzey yönetimi ve bu yönetim ile ilgili talimatların verilmesi, Mali işlemlere ilişkin alt yapının oluşturulup

denetiminin sağlanması ile yönetim ile görevli kişilerin talimatlara uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminden sorumlu tutmuştur.

Yönetim tarafından oluşturulacak olan İç kontrol sistemi; belirlenen hedefler doğrultusunda faaliyetlerin planlı ve etkin bir biçimde yürütebilmesi amacıyla işletme yönetimince oluşturulan politikaların bütünlüğünü sağlayacaktır. Sayıştay düzenlilik denetimi rehberinde, denetlenen kamu idarelerinin ilgili mevzuatları dikkate alınarak uluslararası düzenlemeler çerçevesinde belirlenen kontrollere ne derece uyulduğunun denetlenmesi yer almaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında kamu iç kontrol standartları uygulanmaktadır. Merkezi yönetim dışındaki kamu kaynağı kullanan kurum, kuruluş ve şirketlerde Coso modelinin kullanılması denetim alanında bir standartlaşma sağlayacaktır. Etkin iç kontroller ve kurumsal yönetim yoluyla mali raporlama kalitesini arttırmaya yönelik çalışan, gönüllü bir özel sektör organizasyonu olan Coso'nun "İç Kontrol–Bütünleşik Yapı" başlıklı dokümanı işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiştir. Coso, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için beş iç kontrol unsurunu belirlemiştir, bunlar; kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk değerlendirmesi, bilgi ve iletişim ve gözlemlerdir. Bu beş temel unsurdan oluşan iç kontrol sistemini inceleyen denetçi, iç kontrol sistemi etkinliğine ve kontrol riski düzeyine ilişkin değerlendirmeler yapabilecektir. Her bir unsurun içerdiği politika ve prosedürlerin uygulamadaki yeterliliğini ölçerek yapacağı değerlendirmeler, kontrol riski olarak adlandırılan iç kontrol sisteminin önemli hataları ve düzensizlikleri ortaya çıkartma ve tespit etmedeki yetersizliğine ilişkin bilgi verecektir.

Denetçi, mesleki yargısını da kullanarak denetleyeceği kurumun iç kontrol sistemini tanımalı ve değerlendirmelidir. İç kontrol sistemi bünyesinde oluşturulan politika ve prosedürler planlı ve sistematik bir biçimde uygulanıyor, faaliyetlerin etkin yürütülmesine, hata ve hilelerin oluşumunu azaltmaya yardımcı oluyorsa denetçi iç kontrol sistemine güvenecek ve kontrol riski seviyesini düşük kabul ederek denetim çalışmalarının kapsamını daraltma imkânına sahip olacaktır. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir. İç kontroller, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ilgili mevzuatta

belirlenen kurallara uygun olarak verimli, etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçlerden oluşur. İç kontrollerden amaçlanan; kurumların önlenebilir mali risklere maruz kalmalarını azaltmak ve güvenilir mali bilgiler üretmelerine yardım etmektir. Mali kontroller kurumun uygun muhasebe kayıtlarını tutması, varlıklarını koruması, yolsuzlukları önlemesi ve ortaya çıkarmasına yönelik olan kontrol prosedürlerini içerir. Öte yandan iç kontrol sistemine sahip olmayan veya yönetim tarafından belirlenen hedeflerle örtüşmeyen, oluşabilecek düzensizlikleri, hataları ortaya çıkartmada yetersiz kalan bir iç kontrol sistemine sahip bir yapıda hile ve suiistimallerin oluşması muhtemeldir.

Günümüzde iç kontrol sisteminin, işletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırdığı ve belirlenen hedeflere ulaşılmasında itici bir güç olduğu bir gerçektir. Türü ve büyüklüğü ne olursa olsun günümüz işletmelerinde, aktiflerin korunmasına, yönetimin belirlediği ilkelere, politikalara ve emirlere uyulmasına, yöntem ve işlemlerin zaman, para ve emek kaybına yol açmayacak şekilde yürütülmesine ve muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun incelenmesine olanak verebilecek bir iç kontrol sisteminin kurulması esastır.

Gerek ulusal gerekse uluslararası düzenlemelerde vurgulanmak istenen; işletme yönetiminin iç kontrol sistemini oluşturmasında sorumluluklarının bulunduğudır. Sistemin oluşturulup sürekliliğinden ve etkin işleyişinden de sorumlu olan işletme yönetimi iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirme raporunu da ilgili kurumlara sunmakla yükümlüdür. Ayrıca dış denetimlerin sorumlulukları arttırılarak, işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin değerlendirme raporunu tasdik etme görevini yerine getireceklerdir. İç kontrol sistemi aracılığıyla; işletme varlıklarının korunması, yönetim politikalarına uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması, mali bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanması kamu kaynağının etkin kullanılmasını sağlanmış olacaktır.

Uluslararası standartlara uygun mali denetim sürecinde iç kontrolün değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminden elde edilen

güvence düzeyi, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde en önemli aşamadır. Belediye şirketlerinin yapısı ve büyüklüğü göz önüne alındığında hesap verme sorumluluğunun güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir bilginin sağlanması için iyi tasarlanmış ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemi ve bu sistemin işlerliğini denetlemek için kurulacak bir iç denetim birimi kamu kaynağının etkin kullanıldığının tespitinde önemli bir temel oluşturmaktadır.

EKLER

Denetim Programı -Satış Gelirleri ve Diğer Gelirler (Örnek)

- Denetime esas yılın Ocak ayı satışları, satıştan iadeleri ve satış iskontoları incelenerek bir önceki yıla ait iade ve iskonto olup olmadığı kontrol edilir. (Sınıflandırma, Dönemsellik)
- Satılan mallara ait ambar çıkış kayıtları ile faturalar karşılaştırılarak, ambar çıkışı yapılan malların faturalarının düzenlendiğinden emin olunur. (Gerçekleşme, Tamlık, Sınıflandırma)
- Faturalardan örnek alınarak ilgili aya ait satış gelirleri tutarı o aya ait faturalarda yer alan tutarla karşılaştırılır ve gelirin kayıt altına alındığından emin olunur. (Sınıflandırma, Gerçekleşme,)
- Banka tarafından bildirilen faiz tutarının ve ilgili kesintilerin hesaplara doğru olarak kaydedildiği banka dekontları esas alınarak kontrol edilir. (Tamlık, Sınıflandırma)
- Kurumun banka ile yaptığı mevduata faiz geliri elde etmesine yönelik süreç gözden geçirilir. (Uygunluk)
- Bankanın hesapladığı faiz tutarının doğruluğu test edilir. (Tamlık, Uygunluk)
- Kira yoluyla elde edilen gelirlerde düzenlenen kira sözleşmesi hükümleri gözden geçirilerek sözleşme hükümlerine uygun hareket edildiği kontrol edilir. (Uygunluk)
- Kira alacaklarının zamanında tahsil edildiği ve ilgili hesaplara kaydedildiği kontrol edilir. (Tamlık, Sınıflandırma)
- Duran varlıkların satışından elde edilen gelirlerin ilgili hesaplara kaydı ve bu varlıklara ilişkin birikmiş amortisman kayıtları gözden geçirilir. (Tamlık, Doğruluk, Gerçekleşme, Sınıflandırma)

- Vergi dışı gelirler, sermaye gelirleri, alınan bağışlar ve yardımlar ile Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler örnekleme suretiyle incelenerek muhasebe ve mali tablolara doğru kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilir.(Uygunluk, Doğruluk)
- Bütçe gelirleri ve gelirlerden ret-iadelerin, analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak kodlanması kontrol edilir.(Sınıflandırma)

Denetim Programı -150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı Taşınırlar (Örnek)

Malzeme Giriş Aşaması;

- Alımı yapılan mala ilişkin Taşınır Mal Yönetmeliği Örnek (5) nolu Taşınır işlem fişi (TİF) düzenleniyor mu kontrol edilir.
- Alınan malzemeler TİF ile Taşınır sistemine kaydedildikten sonra 10 gün içinde (ilgili kurumca belirlenmiş sürelerde) Muhasebe Birimine sisteme giriş kayıtlarının yapılması için gönderilmiş mi kontrol edilir.
- Sisteme girişi yapılan Tüketim malzemelerine Taşınır mal yönetmeliğine ekli taşınır kod listesindeki ayrıntı kodları veriliyor mu kontrol edilir.
- Taşınır işlem fişi, dayanağı olan belgeden önceki bir tarihi taşıyor mu kontrol edilir.
- Taşınırlar sisteme maliyet bedeli ile kaydedilmiş mi bakılır. (Kurum KDV mükellefi ise KDV tutarı maliyet bedeline dâhil edilmemelidir.)
- Muayene ve Kabul işleminin derhal yapılamaması durumunda yükleniciden teslim alınan malzemelere ilişkin olarak Taşınır geçici alındısı düzenlenmiş mi kontrol edilir.
- Aynı faturada yer alan farklı hesap kodundaki mallar için aynı numaralı ayrı ayrı taşınır işlem fişi düzenlenmiş mi kontrol edilir.

- Alınan malzemelerin (yedek parçalar gibi) birden fazla kullanılıp kullanılmadığı kontrol edilir. (Tek kullanımlık olmayan ve değerleri çok yüksek olan malzemelerin kurumlarca ayrı bir düzenlemeye tabi tutularak toplu çıkışla giderleştirmenin yapılmaması, kullanılmaz hale geldiğinde imha tutanağı ile çıkışlarının yapılması uygun olur.)

Taşınır İşlem Fişi;

- Giriş veya çıkışı yapılan taşınır için düzenlenen TİF. ne giriş veya çıkış yapılmasına dayanak teşkil eden tutanak, karar, sözleşme, protokol, fatura vb belgelerin tarih ve sayısı yazılmış mı kontrol edilir.
- TİF. de giriş veya çıkış işleminin nedeni çeşidine göre, satın alma, satma, devir yoluyla alma, devretme, bağış alma, değer artışı, hurdaya ayırma, imha, fire, yok olma, sayım fazlası, sayım noksanı vb. şekilde doğru olarak belirtilmiş mi kontrol edilir.
- Giriş TİF' inde malzemenin kimden satın alındığı yazılmış mı kontrol edilir.
- Malzeme tüketim için bir kişiye verilmişse çıkış TİF'inde verilen kişinin TC kimlik numarası yazılmış mı kontrol edilir.
- Tüketim malzemelerinin birden fazla kişinin kullanımına verilmesi durumunda Çıkış TİF'ine verilen harcama biriminin adı yazılmış mı kontrol edilir.
- TİF. ne, Muayene ve kabul komisyonu tutanağının veya komisyonun oluşturulmadığı hallerde idarece düzenlenecek belgenin tarihi ve sayısı yazılmış mı kontrol edilir.

Malzeme Devri;

- Kurum merkez birimleri arasında tüketim malzemesi devrinde taşınır isteyen harcama birimi taşınır istek belgesi düzenlemiş mi kontrol edilir.
- Harcama birimleri arasında yapılan malzeme devirleri Parasal Oran ve Sınırlar Genel Tebliğinde belirlenen limitin üstünde ise buna ilişkin olarak harcama yetkilisi onayı alınmış mı kontrol edilir.
- Tüketim malzemesini devreden harcama birimi TİF düzenlemiş mi, ayrıca TİF'deki malzeme ve ayrıntıları taşınır istek belgesindeki kayıtları tutuyor mu kontrol edilir.
- Bölge teşkilatı olan kurumlarda merkezden bölgeye devirlerde; merkezce yapılan muhasebe kayıtlarının 511-Hesabı Borç 150- Hesabı Alacak (alan bölge için tersi kayıt) şeklinde karşılıklı çalışıp çalışmadığı ve devir yapılan taşınırın miktar, bedel ve ayrıntı kodunun doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilir.
- Malzeme devir işleminin Taşınır sistem kaydı ile muhasebe kaydı uyumlu mu kontrol edilir.
- Yönetmeliğin 31. maddesine göre yapılan (maddeye uygunluğuna da ayrıca bakılır.) bedelsiz devirlerde TİF düzenlenip devralan idareye bir nüshası verilmiş mi, devralan idareden alınan Fiş, düzenlenen TİF e eklenmiş mi kontrol edilir.

Malzemelerin Tüketime Verilmesi;

- Kullanıma verilen bütün taşınırlar için taşınır işlem fişi düzenlenmiş mi kontrol edilir.
- Taşınır istek belgesi (Şube Müdürü, Koordinatör, Şef, Birim yöneticisi veya Harcama Yetkilisi imzasını taşıyan) olmadan kullanıma verilen tüketim malzemeleri olmuş mu kontrol edilir.

- Taşınır istek belgesi doğrultusunda düzenlenen TİF'lerin aynı malzemelerle ilgili olup olmadığı kontrol edilir.
- Toplu olarak en geç 3 ayda bir çıkışı yapılan malzemelere ilişkin belgelerin Muhasebe Birimine gönderilip gönderilmediğini kontrol edilir.
- Çalınma, kırılma, hasar, yok olma, ihmal, kasıt, kusur vb. sebebiyle azalma (çıkış) olmuş ise; bunlara ilişkin araştırma ve soruşturma yapıp yapılmadığına ve sonucunda kayıtlı değeri ile 150-hesabına alacak 630-Giderler hesabına borç kaydıyla çıkarılıp çıkarılmadığı, diğer taraftan kişisel kusur tespit edilmiş ise rayiç değeri ile 140- Kişilerden Alacaklar hesabına borç 600- Gelirler hesabına alacak kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilir.

Bağış ve Yardım;

- Bağış ve yardım yoluyla edinilen malzemelerin Taşınır ve muhasebe sistemine kaydında, değerinin, ispat edici belgeye göre, belge yoksa Yönetmeliğin 13.maddesi (3) fıkrasına göre oluşturulması gereken
- Değer Tespit Komisyonunca belirlenen tutara göre doğruluğu ve muhasebeleştirme işleminin 150- Borç 600- Alacak şeklinde yapıp yapılmadığı kontrol edilir.

İmha ve Hurda İşlemleri;

- İmha edilen veya Hurdaya ayrılan malzemeler için Taşınır Mal Yönetmeliği Örnek 10 nolu (ilgili bölümleri açıklamalara uygun olarak doldurulmuş)Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenmiş mi ve bir nüshası çıkış TİF ne eklenmiş mi kontrol edilir.
- Malzemenin İmha veya Hurdaya ayrılmasına karar vermek üzere Harcama yetkilisince en az üç kişiden oluşan komisyon oluşturulmuş mu kontrol edilir.

- Hurdaya ayrılmasına (imha ve terkin) karar verilen taşınırların kayıtlardan çıkarılmasında; kayıtlı değeri Parasal Oran ve Sınırlar Genel Tebliğinde belirlenen tutara kadar olanlarda harcama yetkilisinin, belirlenen tutarı aşan taşınırlar da ise kamu idaresi üst yöneticisinin onayının alınıp alınmadığı kontrol edilir.
- Hurdaya ayrılan malzemelerin muhasebe kayıtları 157- Diğer stoklar hesabına borç 150- hesabına alacak şeklinde yapılıyor mu kontrol edilir.

Sayım ve yılsonu işlemleri;

- Sayım işlemlerinin Yönetmeliğin 32. maddesi hükümlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.
- Yıl sonu sayım tutanaklarının fiili sayım sonucu düzenlenip düzenlenmediği belirli taşınırlar seçilerek gerek merkez gerekse seçilen bölgelerde ambarlara gidilerek taşınırların mevcudiyeti kontrol edilir.
- Sayım fazlası malzemelerin giriş işleminde; Sayım Tutanağı, Değer Tespit Tutanağı, nasıl edinildiğine dair raporla birlikte Üst Makamdan olur alınıp alınmadığına bakılır. Alınan olur doğrultusunda Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek Muhasebe sistemine kaydı 150- Hesabına borç 397- Sayım Fazlaları Hesabına Alacak şeklinde yapılmış mı kontrol edilir.
- Kişisel kusurlar dışında meydana gelen ve sayım sonucu tespit edilen Noksan varsa Muhasebe kaydı 197- Sayım Noksanları Hesabı Borç 150- Hesabına Alacak şeklinde yapılmış mı kontrol edilir.
- Harcama birimi taşınır yönetim hesabında 150 hesabının tutarı muhasebe kayıtları ile uyumlu mu kontrol edilir.
- Taşınır Yönetim Hesabı ve Taşınır Kesin Hesabı Yönetmeliğin 34. ve 35. maddelerine uygun mu kontrol edilir.

Denetim Programı –Borçlar (Örnek)

- Borçlara ilişkin hesap bakiyeleri mizan ve defteri kebir kayıtları ile karşılaştırılır. (Mevcudiyet, Tamlık)
- Kullanılan kredilere ilişkin düzenlenen kredi sözleşmelerinden örnek alınarak kredi koşullarının yerine getirilip getirilmediği kontrol edilir. (Uygunluk)
- Kullanılan kredi tutarlara ile banka ekstreleri karşılaştırılarak gerekirse banka mutabakat belgesi istenir. (Mevcudiyet, Aidiyet Tamlık)
- Faiz giderleri ile kullanılan kredilere ilişkin kayıtlar karşılaştırılarak ödenen faizin hesapta yer alan kredilere ait olduğu teyit edilir. (Tamlık, Sınıflandırma)-
- Gecikme nedeniyle ödenememiş ve faiz tahakkuk ettirilmiş gecikme faizi olup olmadığına bakılarak gecikme faizinin hesaplanması kontrol edilir. (Uygunluk)-
- Yabancı para cinsinden çıkarılan bono ve tahvillerin ana para ve faiz taksitlerinin mevzuatla belirlenen kurumun döviz alış kuru üzerinden değerlendirildiği kontrol edilir. (Değerleme)-
- Çıkarılan bono ve tahvillerin geri ödemesinin ve ilgili kesintilerin doğru hesaplara kaydedildiği kontrol edilir. (Sınıflandırma, Mevcudiyet, Tamlık)-
- Alınan mal ve hizmetlere ilişkin kullanılan hesaplar ile satıcılar hesabı tutarları karşılaştırılarak alındığı halde kaydedilmemiş bir borç olmadığı teyit edilir. (Tamlık, Mevcudiyet, Uygunluk)
- Geçmiş yıla ait bir mal ya da hizmet ödemesi olup olmadığı varsa ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğu kontrol edilir. (Sınıflandırma)-

- Personele borçların yıl sonunda kapatıldığı kontrol edilir. Eğer ödenmemiş bir tutar varsa mahiyetine bakılarak ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğu kontrol edilir. (Tamlık, Mevcudiyet, Uygunluk)-
- Vergi hesapları kontrol edilerek vergi borçlarının doğruluğu kontrol edilir. (Uygunluk, Aidiyet, Mevcudiyet)
- Gelecek yıllara ait yüklenimler var ise bunların tablolarda gösterildiği kontrol edilir. (Sınıflandırma, Tamlık)

Denetim Programı –Yatırımlar (Örnek)

- Yapılmakta olan yatırımların sözleşme dosyaları alınarak ilgili mevzuat koşullarına uyulup uyulmadığı ve gerekli belgeleri taşıyıp taşımadığı kontrol edilir. (Uygunluk)
- Yapılan yatırımlara ilişkin faturalar ile ödeme belgesi karşılaştırılarak tutarlılık aranır. (Mevcudiyet, Tamlık)
- Hesabın bakiyesi mizan ve yevmiye defteri kayıtları ile karşılaştırılır.(Tamlık)
- Tamamlanan yatırımların ilgili varlık hesabına aktarılarak gerekli kayıtların yapıldığı kontrol edilir. (Sınıflandırma)
- Tamamlanmadan elden çıkarılan yatırımların maliyet bedeli ile elden çıkarma tutarı karşılaştırılarak oluşan farklılıkların ilgili hesaplara kaydı kontrol edilir. (Sınıflandırma, Değerleme)-
- Ödemeler ve bunlardan yapılan kesintilerin hesaplama ve muhasebe kayıtları ile bütçe kodlarının doğru yapıldığı kontrol edilir. (Uygunluk, Sınıflandırma, Doğruluk)
- Yapılan ödemelerin ilgili birim fiyatlar baz alınarak yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.(Uygunluk)-

- Yapılan imalatların kanıtlayıcı belgelerdeki miktar ve ölçümleri, gerekiyorsa yerinde yapılacak fiili inceleme sonucu tespit edilen miktar ve ölçümler ile karşılaştırılır.(Uygunluk, Mevcudiyet)-
- Tamamlanmış olan yatırımın tamamlandığı an itibariyle kayıtlı tutarının ilgili hesaplara aktarıldığı ve aynı yıl amortismanına tabi tutulduğu kontrol edilir. (Sınıflandırma, Uygunluk, Doğruluk)
- Yapılmakta olan yatırımlarda oluşan keşif artışları, süre uzatımları ve fiyat farklarının ilgili yasal düzenlemelere uygunluğu kontrol edilir. (Uygunluk)
- Yapılmakta olan yatırımlar ile ilgili olarak gerek taahhüt (sözleşme bedeli) ve keşif artışı tutarlarının gerekse yapılan ödemelerin kaydedileceği nazım hesaplardan Gider Taahhütleri ve Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının çalıştırıldığı kontrol edilir.(Uygunluk, Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik)
- Yapılmakta olan yatırımlar ile ilgili olarak alınan nakit teminat, menkul kıymet veya teminat mektuplarının mevzuata uygunluğu ve hesap planındaki doğru hesaba kaydedildiği kontrol edilir.(Uygunluk, Sınıflandırma)

KAYNAKÇA

Kitaplar

Anıl KESKİN, Duygu. **İç Kontrol Sistemi: Kontrol Öz Değerlendirme**, İstanbul: Beta Yayın. 2005.

AKSOY, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara: Muhasebat Kontrolleri Derneği Yayını. 2008.

AKSOY, Tamer. **Basel II ve İç Kontrol**. Ankara SMMM Odası Yayını. 2007.

ADILOĞLU, Burcu. **“İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2011.

AKGÜL, Başak Ataman. **Türk Denetim Kurumları**. İstanbul. Türkmen Kitabevi. 2000.

ALADA, Bayramoğlu Adalet. **Yerel Yönetim ve Ahlak**. Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı El Kitapları Dizisi. Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME. İkinci Baskı. İstanbul 1994.

BAŞARAN, Mustafa Şakir. **Belediyelerde Kurulan Şirket ve İşletmelerde Dış Denetim**. Ankara: İzden Yayıncılık. 2010.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları. 4. Basım, 2006

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete (08.02.2001, 24312).

ÖZBEK, Çetin. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul 2012

“Doğal Gaz Piyasası Kanunu(Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ve Doğal Gaz Piyasası Hakkında Kanun)” (4646 S.K.) md.4, Resmi Gazete (02.05.2001. 24390)

“Büyükşehir Belediyesi Kanunu” (5216 S.K). md.26. Resmi Gazete (13.04.2011, 27904)

“Belediye Kanunu” (5393 S.K). md.15. Resmi Gazete (03.07.2005.25874)

ERDOĞAN, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. Mart 2006.

ERGUN, Turgay ve POLATOĞLU Aykut. **Kamu Yönetimine Giriş**. Ankara: İlksan Matbaası Todaie Yayın No:222. 9.Bası. 2000.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul. Arıkan Basım Yayım. Mart 2008.

Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. 1.Cilt. İstanbul. Temmuz 2004

İçişleri Bakanlığı, 07.04.2005 tarih ve 2005/36 Sayılı Genelgesi.

KURNAZ, Niyazi ve ÇETİNOĞLU Tansel. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**. Kocaeli. Umuttepe Yayınları. Kocaeli 2010

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (233 S.K.H.K.) md.1, Resmi Gazete (18.06.1984, 18435 Mükerrer gazete)

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara. Avcıol Basım Yayın. 2004.

KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü**. Eskişehir. Eskişehir İTİA Yayınları. No 251-171 Eskişehir 1982.

KAVUT, Lerzan. TAŞ Oktay, ŞAVLI Tuba. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. İSMMMO Yayınları. İstanbul. 2009 Yayın No:130

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (5018 S.K.). Resmi Gazete (24.12.2003,25326).

M.B. Bütçe ve Mali Kontrol G.M. **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**. Ankara 2006.

“Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (4046 S.K.). Resmi Gazete (24.11.1994. 22124).

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon. Celepler Matbaacılık. 2005.

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Uluslararası İç Denetim Standartları – Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – (UMUÇ). Ocak 2010.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ; Seri X, No:16, Resmi Gazete (04.03.1996, 22570)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 27, Resmi Gazete (25.10.2009, 27387)

“Sayıştay Kanunu”, (6085 S.K.). Resmi Gazete (19.12.2010, 27790).

YÖRÜKER, Sacit. “Başka Ülke Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve” **Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**. Hilton Oteli. Ankara. 12 Mayıs 2004.

Dergiler

AKSOY, Tamer. “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.73 (Ekim, Kasım, Aralık 2005) s. 169.

AKSOY, Tamer. “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme” **Mali Çözüm Dergisi**, S. 72. (Temmuz, Ağustos, Eylül 2005)

AKALIN, Güneri. “Yerel Yönetimlerin İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesi”. **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**. C. 3. S. 6. Kasım 1994. s.17.

BERK, Ahmet. “Yerel Hizmet Sunumu ve Belediye İktisadi Teşebbüsleri”. **Sayıştay Dergisi**.

BOZLAĞAN, Recep. “Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Özelleştirilmesinde Temel Sorun” **Mevzuat Dergisi**. Ocak 2004 S.73.

BOZKURT, Mehmet. “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”. **Dış Denetim Dergisi**. S.1 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010). s.137.

BOZKURT, Nejat. “**Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi**”. M.Ü.S.B.E. Dergisi. Cilt 1. S.2. Ocak 1995. s. 31.

DİLBİRLİĞİ, Muharrem. “Belediye Şirketleri”. **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**. Cilt 4. Sayı 2. 1995. s. 68.

DEMİR, Volkan. “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’ in Karşılaştırılması”, **Analiz**, S 11, Aralık 1999, s. 102.

DOYRANGÖL, Cömert Nuran. “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 60. (Temmuz, Ağustos, Eylül 2002)

GÖNEN, Seçkin. “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”. **Möдав**. 2009/1. s.195.

İBİŞ Cemal ve ÇATIKKAŞ Özgür. İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. **Sayıştay Dergisi**. S.85. (Nisan-Haziran 2012). s.108.

KESİK, Ahmet. “5018 Sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”. **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 2005/1. s. 94.

OKUTAN, Emre. “Belediye Şirketlerinin Denetiminde 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Dönem”. **Dış Denetim Dergisi**. S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011). s.158.

SALTIK Nihal. “İç Kontrol Standartları”. **Bütçe Dünyası Dergisi**. C.2. S.26. Yaz 2007. s. 62.

SEVEN, Mehmet. “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’na Göre Kamu İşletmelerinin Denetimi”. **Dış Denetim Dergisi**. S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011) s. 140.

TEKMEN, Mustafa. “Belediyelerin İktisadi Görevlerini Yerine Getirme Şekilleri”. **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**. Sayı.33 (Eylül- Ekim 1996). s.20.

YAVUZ, Salih Tanju. “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”. **Bankacılar Dergisi**. 2002. S. 42. s. 44.

YAVUZ, Mustafa. “Kamu Kaynağı Kullanan Şirketlerin Sayıştay Tarafından Denetimi”. **Dış Denetim Dergisi**. S.3 (Ocak-Şubat-Mart 2011). s.146.

YÜKSEL Aslı ve DEMİR Volkan. “Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz”. **Mali Çözüm Dergisi**, S. 55. (Nisan, Mayıs, Haziran 2001).

Tezler

ARSLAN, Cemil. “Belediye Hizmetlerinin Sunumunda Bir Yöntem Olarak Belediye İktisadi Teşebbüsleri”. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2000.

BAŞ, Ali İhsan. “Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve İstanbul Örneği”. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2001.

BAYDAROL, Onur. “İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi”. (MU Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.

DUMAN, Songül. “İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama”. (Süleyman Demirel Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta, 2006.

ÖZÇELİK, Hasan. “Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Belediye Şirketleri: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme”. (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2010.

SÜTAY, Selin. “Belediye İktisadi Teşekküllerinin Yönetimi”. (GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

SİMAY, ERDOĞAN. “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. (DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi). Ankara. Ocak 2009.

ŞENGÜR, Enver Dilek. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”. (İÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.

İnternet Kaynakları

İç Kontrol Sistemi Unsurları,(Çevrimiçi),

http://strateji.erciyes.edu.tr/ickontrol/moduller/ickontrol_unsurlari.html

GÜL, Serkan. “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetimin Yakın Tarihçesi”(Çevrimiçi)
<http://www.ustatlar.net/ic-denetim/genel/121.html?task=view> (Erişim Tarihi:
25.07.2012)

ÖZEREN, Baran. **Intosai Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**. (Çevrimiçi)
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> (Erişim Tarihi:
03.04.2012), s.2.

Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum (Çevrimiçi)

<http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml> (Erişim Tarihi:30.09.2012).

SPK Tarafından Yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri, (Çevrimiçi)
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=0&submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 25.07.2012)

UZUN, Ali Kamil. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,(Çevrimiçi)

<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi> (Erişim
Tarihi:24.09.2012).

UZUN, Ali Kamil. “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”.
(Çevrimiçi) <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri>, (Erişim Tarihi: 01.08.2012)

UZUN, Ali Kamil. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler”. (Çevrimiçi) <http://www.verginet.net/Haber.aspx?ID=1973>. (Erişim
Tarihi: 12.12.2012)

UZAY, Şaban. “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”. (Çevrimiçi)
<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> . (Erişim Tarihi: 24.07.2012)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-1.(Çevrimiçi)
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf> (Erişim Tarihi 29.10.2012)

SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi. Haziran 2011. (Çevrimiçi)
<http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.pdf> (Erişim Tarihi
03.04.2012)

5393 Sayılı Belediye Kanunu Gerekçesi. (Çevrimiçi).
<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1038.pdf> (Erişim Tarihi:23.09.2012)