

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

**KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
KULLANILMASI: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ
ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

Evren ÇAKIRSOY

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL

EYLÜL - 2022

Evren ÇAKIRSOY tarafından hazırlanan ‘‘Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kullanılması: Büyükşehir Belediyeleri rneği’’ başlıklı bu tez, 15/09/2022 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğilim ve ğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL

Sakarya Üniversitesi

Jüri yeleri: Doç. Dr. şule YILDIZ

Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Sema ÜLKÜ AKPINAR

Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Sedat DURMUşKAYA

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Metin SAYGILI

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK
BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı : Evren AÇKIRSOY

Öğrenci Numarası : 0860D04002

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Programı : YÜKSEK LİSANS DOKTORA

Tezin Başlığı : KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KULLANILMASI: BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYELERİ ÖRNEĞİ

Benzerlik Oranı : % 13

Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

15/09/2022

İmza
Öğrenci

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, **yeniden değerlendirilmek üzere**@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

..... / / 20....

İmza
Danışman

Uygundur

Danışman

Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL

Tarih: 15/09/2022

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

EYK Tarih ve No:

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca yardım ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Dr.Öğr.Üyesi Gökhan BARAL'a, tez konusunun olgunlaşmasında ve tüm süreçlerde değerli fikirleriyle tezin tamamlanmasında emeği geçen tez izleme jürisindeki değerli hocalarım Doç. Dr. Şule YILDIZ'a ve Doç. Dr. Sema ÜLKÜ AKPINAR'a,

Tez Çalışmam boyunca konu ile yüksek ilgili ve bilgili olmasından ötürü sıkça fikirlerini aldığım Sakarya Büyükşehir Belediyesi Strateji Geliştirme Dairesi Başkanı Sn. Veysel ÇIPLAK'a teşekkürü borç bilirim.

Ayrıca doktora sürem boyunca beni destekleyen Eşim Gamze ÇAKIRSOY'a, Annem Adalet ÇAKIRSOY'a, Babam Selattin ÇAKIRSOY'a ve Kardeşim Ceren ÇAKIRSOY'a teşekkürü borç bilirim.

Kızım Venüs'e ithafen,

Evren ÇAKIRSOY

15/09/2022

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLolar LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.	9
1.1. İç Kontrol Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	9
1.2.1. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Temel Kavramlar	13
1.2.2. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Türev Kavramlar	18
1.2.3. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yönetmel Kavramlar	20
1.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler	21
1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	22
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel (Esas) Amaçları.....	22
1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları.....	23
1.5. İç Kontrol Ve İç Denetim İlişkisi.....	23
1.6. İç Kontrol Sistemine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	25
1.6.1. COCO Kontrol Kriterleri Komitesi Ve İç Kontrol	26
1.6.2. Bilgi Teknolojileri COBIT Ve İç Kontrol.....	28
1.6.3. Sarbanes-Oxley Yasası (Sox) Ve İç Kontrol	30
1.6.4. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve İç Kontrol	32
1.6.5. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve İç Kontrol	34
1.6.6. Systrust Modeli Ve İç Kontrol	36
1.6.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Denetim Yönergeleri Ve İç Kontrol.....	36
1.6.8. Sponsor Organizasyon Komitesi (COSO) Ve İç Kontrol	38
1.7. İç Kontrol Kavramının Unsurları	43

1.7.1. Kontrol Ortamı.....	45
1.7.2. Risk Değerlendirme	47
1.7.3. Kontrol Faaliyetleri	53
1.7.4. Bilgi ve İletişim.....	56
1.7.5. İzleme.....	58
BÖLÜM 2: BELEDİYELERDE İÇ KONTROLÜN YAPISI.....	61
2.1. Kamu Kuruluşları Kavramı.....	61
2.1.1. Merkezden Yönetim Kavramı.....	63
2.1.2. Yerinden Yönetim Kavramı.....	63
2.1.3. Kamu Kuruluşlarının Genel Özellikleri.....	64
2.2. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi	64
2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kavramı	67
2.4. Türkiye’de Belediye Kavramı.....	72
2.4.1. Belediye Kavramı Ve Tarihsel Gelişimi.....	72
2.4.2. Ülkemizde Belediye Kavramı Ve Tarihsel Gelişimi	74
2.4.3. Türkiye’de Belediye Çeşitleri	81
2.5. Belediyelerde İç Kontrol Ve İç Denetim	82
2.5.1. Belediyelerde İç Kontrol.....	86
BÖLÜM 3: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KULLANILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	90
3.1. Araştırma Yaklaşımı ve Amaç	90
3.2. Araştırmanın Soruları.....	90
3.3. Ana Kütlesi ve Örneklem.....	91
3.4. Veri Toplama Aracı.....	91
3.5. Veri Toplama Süreci	92
3.6. Analiz Yöntemi	92
3.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	93
3.6.2. Araştırmada Yer Alan Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	94
3.6.3. Boyut Ortalamalarına İlişkin Bulgular.....	108

3.6.4. Ölçeklere İlişkin Güvenilirlik Analizi.....	109
3.6.5. Farklılık Analizleri.....	109
3.6.5.1. Cinsiyete Göre Karşılaştırmalar	109
3.6.5.2. Yaşa Göre Karşılaştırmalar	110
3.6.5.3. Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırmalar	111
3.6.5.4. Belediyelerde Toplam Çalışma Yılına Göre Karşılaştırmalar.....	112
3.6.5.5. Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırmalar	114
3.6.6. Değişkenler Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi	115
SONUÇ VE TARTIŞMA.....	117
KAYNAKÇA	133
EKLER.....	148
ÖZGEÇMİŞ.....	155

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AIA	: American Institute of Accountants (Amerikan Mali Müşavirlik Enstitüsü)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
BIS	: Bank of International Settlements (Uluslararası Ödemeler Bankası)
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CEO	: Chief Executive Officer (Baş Yönetici)
CFO	: Chief Financial Officer (Finansal Baş Yönetici)
CICA	: Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
COBIT	: Control Objectives for Information Technology (Bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol hedefleri)
COCO	: Criteria of Control (Kontrol Kriterleri)
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Olan Kurumlar Birliği)
GAO	: Government Accountability Office (Hükümet Hesap Verebilirlik Ofisi)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Örgütü)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
ISA	: Individual Savings Account (Bireysel tasarruf hesabı)
ISSIA400	: Uluslararası Denetim Standartları 400
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KİKST	: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
M.Ö.	: Milattan Önce

One-Way ANOVA	: The One-Way Analysis of Variance (Tek Yönlü Varyans Analizi)
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
PIFC	: Public Internal Financial Control(Kamu İç Mali Kontrolü)
SEC	: Securities and Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SOX	: The Sarbanes The Sarbanes-Oxley Act(Sarbanes Oxley Yasası)
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
US GAAS	: US Generally Accepted Auditing Standards (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1	: Türk Dil Kurumu Sözlüğüne Göre İç Kontrol Kavramı Unsurlarının Tanımları.....	13
Tablo 2	: Risk Değerlendirmesine Yönelik İlkeler	52
Tablo 3	: Kontrol Faaliyetine Yönelik İlkeler	54
Tablo 4	: Bilgi ve İletişim Faaliyetlerin Yönelik İlkeler	58
Tablo 5	: İzleme Faaliyetine Yönelik İlkeler.....	60
Tablo 6	: Demografik Özellikler	93
Tablo 7	: Kontrol Ortamına Ait İfadelere Katılım Düzeyi.....	95
Tablo 8	: Risk Değerlendirme Ait İfadelere Katılım Düzeyi.....	98
Tablo 9	: Kontrol Faaliyetlerine Ait İfadelere Katılım Düzeyi	100
Tablo 10	: Bilgi ve İletişim Standartlarına Ait İfadelere Katılım Düzeyi	102
Tablo 11	: İzleme ve Değerlendirme Standartlarına Ait İfadelere Katılım Düzeyi ..	104
Tablo 12	: Boyutların Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Sonuçları .	108
Tablo 13	: Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi	109
Tablo 14	: Değişkenlerin Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması - Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları	110
Tablo 15	: Değişkenlerin Yaş Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	111
Tablo 16	: Değişkenlerin Eğitim Düzeyi Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	112
Tablo 17	: Değişkenlerin Belediyelerde Toplam Çalışma Yılları Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	113
Tablo 18	: Değişkenlerin Gelir Düzeyleri Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları	114
Tablo 19	: Pearson Korelasyon Katsayısı Aralıkları	116
Tablo 20	: Korelasyon Analizi Sonuçları	116

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	: Araştırmada İzlenen Süreç.....	8
Şekil 2	: COCO Kontrol Modeli	28
Şekil 3	: COSO Piramiti.....	40
Şekil 4	: COSO Küpü.....	40
Şekil 5	: COSO İç Kontrol Modeli ve Unsurları.....	44
Şekil 6	: Kamu İç Kontrol Bileşenleri ve Standartları	45
Şekil 7	: İç Kontrol Sistemi Unsurları.....	46
Şekil 8	: İç Kontrolde Risk Değerlendirme Süreci	50
Şekil 9	: Risk Değerlendirme (Yönetimi) Süreci ve Kontrol Faaliyetleri.....	51
Şekil 10	: Risklerin Yönetim Süreci	52
Şekil 11	: Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı	70
Şekil 12	: Kamu İç Kontrol Standartları	72
Şekil 13	: Türkiye'nin İdare Teşkilatı	76
Şekil 14	: Türkiye'de Belediye Yapısı.....	81

Tezin Başlığı: Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kullanılması: Büyükşehir Belediyeleri Örneği

Tezin Yazarı: Evren ÇAKIRSOY **Danışman:** Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL

Kabul Tarihi: 15/09/2022 **Sayfa Sayısı:** ix (ön kısım) + 148 (tez) + 7(ek)

Anabilimdalı: İşletme **Bilimdalı:** Muhasebe ve Finansman

Bu araştırmanın temel amacı Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartlarının bilinme düzeyinin belirlenmesidir. Bu amaç çerçevesinde COSO’yu oluşturan standartların uygulayıcılarda demografik özelliklere göre farklılaşıp farklılaşmadığı da araştırılmıştır. Ayrıca COSO iç kontrol sisteminin uygulandığı büyükşehir belediyelerinde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarının arasındaki ilişkilerde analiz edilmiştir. Bu bağlamda bu çalışma kamuda iç kontrol sistemi kurulmasının zorunlu bir hal aldığından düzgün, çalışır ve hali hazırda çok iyi yönetmeleri gerektiğinden konu ile ilgili büyükşehir belediyelerinin ilgili çalışanlarının konuya hâkimiyetini bilmek açısından önem taşımaktadır.

Bu araştırma pozitivist sosyal bilim yaklaşımı ile temellendirilmiştir. Nicel bir araştırma yöntemi benimsenerek yürütülen bu araştırmanın örneklemini Türkiye’deki 30 büyükşehir belediyesinde stratejik planlama ve mali hizmetlerdeki yetkili kişileri ile büyükşehir belediyelerinin genel sekreter ve genel sekreter yardımcıları arasından olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden yargısal (amaçlı) örnekleme yöntemi ile seçilen yetkililer oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniğinden faydalanılmıştır. Google Form yardımıyla hazırlanan çevrimiçi anket ile edilen toplam 149 katılımcıya ait cevaplar değerlendirmeye alınarak analiz edilmiştir.

Çevrimiçi anket ile elde edilen verilerin analiz edilmesinde Bağımsız Örneklemeler t-Testi (Independent Samples t-Test) ve Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) Korelasyon Analizi kullanılmıştır.

Araştırmanın sonuçları büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartlarının etkinliğinin beklenen düzeyde olduğuna işaret ederken COSO iç kontrol standartlarını oluşturan yapılar arasındaki ilişkilere ait verilen cevaplar söz konusu ilişkilerin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir. Elde edilen sonuçlar araştırmacılara, uygulayıcılara ve politika yapıcılara fayda sağlayacak niteliktedir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Denetim, COSO, Belediye,

Title of the Thesis: Use of Internal Control System in Public: Example of Metropolitan Municipalities

Author: Evren ÇAKIRSOY

Supervisor: Assist. Prof. Gökhan BARAL

Date: 15/09/2022

Np: ix (pre text) + 148 (main body) + 7(App.)

Department: Business Administration

Subfield: Accounting and Finance

The main purpose of this research is to determine the level of awareness of COSO internal control standards in metropolitan municipalities in Turkey. For this purpose, it was also investigated whether the standards that make up the COSO differ according to the demographic characteristics of the practitioners. In addition, the relations between the control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring and evaluation standards in metropolitan municipalities where the COSO internal control system is applied are analyzed. In this context, this study is important in terms of knowing the dominance of the relevant employees of the relevant metropolitan municipalities on the subject, since the establishment of an internal control system in the public sector has become a necessity, since they must be managed properly, work and already very well.

This research is based on a positivist social science approach. The sample of this research, which was carried out by adopting a quantitative research method, consists of the officials selected from among the authorized persons in strategic planning and financial services in 30 metropolitan municipalities in Turkey, as well as the general secretaries and deputy general secretaries of metropolitan municipalities, using the non-probability sampling technique, by the judicial (purposive) sampling method. Questionnaire technique was used as a data collection tool in the research. The answers of a total of 149 participants, which were obtained through the online questionnaire prepared with the help of Google Form, were evaluated and analyzed.

T-Test (Independent Samples t-Test) and One Way ANOVA Correlation Analysis (One Way ANOVA) were used to analyze the data obtained with the online questionnaire.

While the results of the research indicate that the effectiveness of the COSO internal control standards in metropolitan municipalities is at the expected level, the answers given regarding the relations between the structures that make up the COSO internal control standards show that the said relations are at a high level. The results obtained are of a nature that will benefit researchers, practitioners and policy makers.

Key words: Internal Control, Audit, COSO, Municipality

GİRİŞ

İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Korkmaz, 2007: 8). Bu bağlamda milattan önce 4000 yıllarına kadar uzandığı iddia edilen iç kontrol faaliyetlerinin birçok medeniyet tarafından uygulandığı dile getirilmektedir. İç kontrol ve buna ait olan sistemin tarihsel gelişiminde ise sanayi devrimi ve büyük buhran ön plana çıkarken muhasebe ve denetimde yaşanan büyük skandallarda iç kontrolün gelişiminde oldukça etkili olmuştur. İç kontrol sistemleri yaşanan her büyük finansal sıkıntı sonrasında yeniden gözden geçirilmiş ve geliştirilmiştir. Orta Çağ denetimlerinin kanıtlarını araştıran Watts ve Zimmerman (1983), iç kontrolün denetimden daha eski olduğunu iddia etmiştir. Mezopotamya uygarlığında ise iç kontrolün M.Ö. 3600 yıllarında da uygulandığına dair birçok kanıt olduğu belirtilmiştir. Sümerlerinde ticarete dair işlemlerini M.Ö. 3600'lere kadar taşların üzerine ve 400 yıl sonrasında kil üzerinde kaydettiğine dair birçok işaret bulunmuştur. Sonrasında Eski Mısır'da, firavunun finansal hizmetlerinde de iç kontrolü kullandığı iddia edilmiştir. Firavunun kâtiplerinin bu sistemle birlikte gümüş ve diğer malların hasılatlarını ve alınan ödeme kayıtlarını da hazırlamış oldukları kaynaklarda belirtilmiştir (Tetik ve Karaca, 2001).

Milattan önce Çin, Pers ve Roma imparatorluklarında da iç kontrol ve denetim sistemleri kullanılmaya çalışılmıştır. Birçok uygulamada denetimin bu imparatorluklarda önemli noktalarda kullanıldığı görülmüştür.

İç kontrolün literatürde yer alması ise 1940'lı yıllar sonrasında olmuştur. Bilhassa 1929'da yaşanan büyük buhrandan sonra birçok reforma gidilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca 1940'lı yıllardan sonra işletmelerin büyüyerek ilgili faaliyetlerinin artmasıyla da iç kontrolle ilgili yeni çalışmalara da adımlar atılmıştır. 1949 yılında ise Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü aracılığıyla ilk tanımın yapılması sonrasında birçok kurumun iç kontrol üzerinde çalışmaları devam etmiştir (Tahtlı, 2019: 180).

Cumhuriyetin ilan edilmesinin ardından 1927 yılında kamu mali yönetimi alanında bir ilk olacak olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yayımlanmıştır. Oluşturulan bu kanuni düzenleme kamu mali yönetim sistemimizin temelini oluşturmaktadır. Bu

düzenleme kamu mali yönetim sistemimizin anayasası olarak da ifade edilmektedir. Düzenleme uzun yıllar yürürlükte kalmıştır. Daha sonrasında ise gelişen koşullara ve değişimlere uyumlaştırmak amacıyla yapılmış olan çeşitli düzenlemeler ile uzun yıllar daha uygulanması devam etmiştir (Kesik, 2005).

Aradan geçen yıllardan sonra 1050 sayılı kanun yetersiz kaldığı ve eksiklerin olduğu anlaşılmıştır. Ülkemizde bulunan kamu mali yönetimi sistemi dünyadaki uygulamalarından geri kaldığı ve eksikler olduğu kaynaklarda belirtilmiştir. Ayrıca tüm kamu kurumlarını kapsamadığı düşünüldüğü için önemli bir eksiklik olarak düşünülmüştür (Candan, 2006).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundaki en önemli eksiklikler ise (Uzunay, 2007);

- Stratejik planlama,
- Uzun zamanlı ve performansa dayalı bütçeleme,
- Performansa yönelik değerlendirme ve gözetim,
- Mali saydamlık ve hesap verilebilirlik olarak belirtilmiştir.

Ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kavramlarının kullanılmasıyla birlikte mali yönetim, kamu harcamaları ve bütçe kavramları ortaya çıkmıştır. AB'ne üyelik kapsamında kamu mali yönetimi alanında önemli adımlar atılmış ve gelişmeler yaşanmıştır. AB'ne üye ülkelerde var olan kamu mali yönetimi sistemine uyumlu bir sistem kurulmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır (Yüksel, 2020).

AB uyum yasası olarak kabul edilen KMYKK (Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu) 'nın hem yeni kamu yönetimi düşüncesinden hem de uluslararası kuruluşların büyük ölçüde etkilendiğini bilinmektedir. Bu kamu yönetimi anlayış ilkeleri de özellikle devletin küçültülmesi, özelleştirmeler, bürokrasinin daha düşürülmesi, kamu sektöründeki hesap verilebilir olma durumunun arttırılması, mali saydamlık, performansa ait durumlar, müşterilerin memnuniyet durumu, açıklık gibi unsurlar KMYKK'da yer aldığı bilinmektedir. (Özpençe ve Özpençe, 2013).

1995 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Dünya Bankası ile bir anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşma kapsamında kamu mali yönetimi alanında yapılması gereken düzenlemeler ve uyum çalışması kapsamında "Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı"

yayımlanmıştır. Bu kitap ile kamu kaynaklarının doğru ve en iyi şekilde kullanılması için gerekenler belirtilmiştir (Yüksel, 2020).

2001 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından Uluslararası Para Fonu (IMF) ile Stand-By anlaşması gerçekleştirilmiştir. Bu anlaşma kapsamında kamu mali yönetimi ve denetimi ile ilgili kanuni düzenlemeler yapılmasının önemi aynı anlaşmada vurgulanmıştır (Arslan, 2015).

2003 yılında ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanmıştır. Sonrasında kamu mali yönetimi sistemi kapsamında eksik kalmış ve çağdaşıktan uzak olan uygulamalar değiştirilerek modern bir sistem kurulması ve AB'ne uyumlu bir sistem için düzenlemeler yapılması hedeflenmiştir. Bu kanun ile iç kontrol sistemi yeniden ortaya konulmuş ve kapsamı genişletilmiştir. 2005 yılından itibaren de kanun yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır (Yüksel, 2020).

İç kontrol sistemi yönetimin politikalarını uygularken işlerin daha düzenli ve etkin yürütülmesini, varlıkların korunabilmesini, hataların ve usulsüzlüklerin belirlenerek yok edilmesini, muhasebe çalışmalarının doğru olmasını ve finansal bilgilerin doğru olarak istenen an içerisinde sunulması için kurumda uygulanan organizasyon planı ve buna ilişkin yöntemleri kapsar (Özşahin, 2011).

Ülkemizde iç kontrol sistemlerinin kurulup uygulanması ise hesap verilebilirlik anlayışı ile ele alınan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiş sonrasında yapılan iyileştirme ve düzenlemelerle ise iç kontrol standartlarına ait mevzuat altyapısı oluşturulmuştur.

5018 Sayılı Kanun ekonomik olarak performansın yükseltilmesine yönelik hayata geçirilen çok kıymetli uygulamalardan birisi olarak görülmektedir. Kanunla birlikte kamu mali kontrolünde disiplin sağlanması, kamu mali kaynaklarının etkili olarak kullanılması gerekliliği, parasal konularda saydamlık ilkeleri ile bilgilendirme çalışmalarının uygulanması başlanmıştır. Yapılmış olan düzenlemelerin ana odağında ise performansa dayalı olmak yer almıştır. Yapılan bu düzenlemelerin kamuda verimli ve etkin olabilmek için içerisinde bulunduğu sistemi de iyileştirmesi ile mümkün olacaktır (Toprak, 2008)

İç kontrol adına ABD'de (Amerika Birleşik Devletleri) beş bağımsız kuruluştan oluşan COSO (Committee of Sponsoring Organizations), iç kontrol sisteminin standart bir yapı

haline gelmesi için öncü olmuştur. COSO iç kontrol modeli iç kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme gibi etkinliklerden oluşmakta olan; yönetim ve işletmelerin etkin, verimli ve mali tabloların güvenilir olması gibi amaçlarla birleştirilmiş çok boyutlu bir sistemdir. (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014).

COSO iç kontrol modeli hepsinin etkileşim içerisinde olan bileşenler ile birlikte işletmelerde etkinliğin normal bir biçimde devamı için gereken sistemsel düzeni oluşturabilmek, işletmelerin içerisinde bulunabilecekleri riskleri başarı ile yönetmek ve burada oluşan süreçlerin sürekliliğini ve güncelliğini sağlamak için geliştirilmiş bir yapıdır. Gelişen ve bu gelişme ile de sürekli değişen iktisadi birimler olarak işletmeler; bu yapı ile risklere karşı kesin bir başarıyı yakalayamasa da, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali tabloların güvenilirliği ve içerisinde bulunan kanun ve düzenlemelerle uyum açısından makul güvence sağlayabilmektedir.

İç kontrol sistemleri içerisinde bulunduğu kuruma özel olmalı aynı zamanda kurumun doğası ve taleplerine de uygun olmalıdır. Bu sistemde kontrollerin sayısı, içeriği ve şekli içerisinde olduğu kuruma göre değişiklik göstermektedir. Kurum kendi iç yapısına göre iç kontrolü uyarlamalıdır. Belediye gibi kamu kurumlarında da iç kontrolü uyarlayacak olan birimler veya daire başkanlıkları bulunmaktadır. Bu gibi kamu kurumlarda uygulanan iç kontrol sistemlerinde birçok kamu kurumu COSO iç kontrol sistemi uygulamalarını tercih ettiğinden dolayı yapılan çalışmaların birçoğunda COSO iç kontrol sistemi ile çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Yönetimin bir halkası olan Belediye kavramı kamu yönetiminde ; *"kent niteliği taşıyan bir yerleşim yerindeki kişilerin ortak yerel ihtiyaçlarını elde etmekle görevli, kamu tüzel kişiliğine haiz ve karar verecek olan organları halkın seçtiği bir yerel yönetim birimidir"* olarak tanımlanmıştır (Bozkurt vd., 1998: 31).

Belediyelerde iç kontrol sistemlerinin çalışmasında rolü olan kişiler ise başta belediye başkanı olmak üzere strateji daire başkanlıkları, muhasebe ve mali hizmetler birimleri ile iç denetim birimleridir. Belediye gibi kamu kurumlarında görev yapan bütün kamu çalışanlarının iç kontrol sistemi içerisinde ufakta olsa bir rolü olduğunu bilmesi ve bu rolü için alacağı görevlerde ilgi ve bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Buradan hareketle bu araştırmada aşağıda yer alan sorulara cevap bulunması hedeflenmiştir.

1. Türkiye’de faaliyet gösteren büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartları ne derece bilinmektedir?
2. Türkiye’de büyükşehir belediyelerinde COSO’yu oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarına verilen cevaplar COSO iç kontrol standartlarını uygulayan personelin (daire başkanları “mali işler, stratejik planlama” , genel sekreter ve yardımcıları, mali işler ve stratejik planlama daireleri ilgili personeller) demografik özelliklerine (cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, belediyede toplam çalışma yılı ve aylık ortalama gelire göre) farklılık göstermekte midir?
3. Türkiye’de faaliyet gösteren büyükşehir belediyelerinde kullanılan COSO iç kontrol standartlarını oluşturan) kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları arasında nasıl bir ilişki vardır?

Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın başlıca amacı Türkiye’de bulunan büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi temelinde COSO standartlarının bilinme düzeyinin incelenmesidir. Bu amaç çerçevesinde COSO’yu oluşturan standartların uygulayıcılarının sosyo-demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının incelenmesi de bu çalışmada hedeflenen bir diğer unsurdur. Ayrıca COSO iç kontrol sisteminin uygulandığı büyükşehir belediyelerinde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarının arasındaki ilişkiler de çalışmaya konu edinmiştir.

Araştırmanın Önemi

COSO iç kontrol standartlarının uygulanması kadar bu standartlar hakkında bilgi sahibi olmak da önem arz etmektedir. Bu nedenle kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarından oluşan COSO standartlarının uygulayıcılar tarafından etkin kullanılabilmesinde bazı özellikler ön plana çıkmaktadır. Ayrıca söz konusu standartların kamudaki uygulamaları da dikkat çekicidir. Kamudaki uygulamalarda büyükşehir belediyelerinin faaliyetlerinde de COSO iç kontrol standartları ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla bu çalışma Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde bu standartların etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına odaklanmaktadır. Bu bağlamda bu çalışma kamuda iç kontrol sistemi kurulması özellikle

belediyelerde zorunlu bir hal aldığından özellikle büyükşehir belediyelerinin bu sistemi düzgün çalışır ve hâlihazırda çok iyi bir şekilde her zaman yapmaları gerekliliğinden dolayı çalışma hem belediyeler hem de çalışanların konuya hâkimiyetini bilmek açısından önem taşımaktadır.

COSO iç kontrol standartlarının dikkate alınarak bu çalışmanın sorularına cevap bulunması uygulayıcılar, araştırmacılar ve akademisyenler tarafından değerlendirilmesi gereken önemli konular arasındadır. Buradan hareketle araştırmanın temel amacı dikkate alınarak araştırma sorularına cevap verebilmek amacıyla gerçekleştirilecek analizler ile araştırmacılara, uygulayıcılara ve politika yapıcılara önerilerde bulunulması hedeflenmiştir.

Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma dört farklı araştırma sorusuna cevap vermek amacıyla tasarlanmıştır. Bu nedenle araştırma tanımlayıcı bir yapıya sahip olmanın yanında değişkenler arasındaki doğrusal ilişkileri de incelediğinden açıklayıcı bir araştırma olarak da değerlendirilebilir. Dolayısıyla COSO iç kontrol standartlarının etkin bir şekilde bilinip bilinmediği, bu standartların farklı demografik özellikler açısından farklılık gösterip göstermediği ve söz konusu standartlar arasındaki doğrusal ilişkilerin ne düzeyde olduğu incelendiğinden nicel bir araştırma tasarımına başvurulmuştur. Bu bağlamda bu araştırma pozitivist sosyal bilim yaklaşımı ile temellendirilmiştir. Buradan hareketle bu çalışma ampirik bir çalışma olarak yürütülmüştür.

Araştırmanın ana kümesini Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin stratejik planlama ve mali hizmetlerdeki yetkili kişileri ile büyükşehir belediyelerinin genel sekreter ve genel sekreter yardımcılarını oluşturmaktadır. Buradan hareketle araştırmanın örneklemini Türkiye'deki 30 büyükşehir belediyesinde yer alan söz konusu yetkililer arasından olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden yargısal (amaçlı) örnekleme yöntemi ile seçilmiştir.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniğinden faydalanılmıştır. Zaman ve maddi kısıtlar dikkate alınarak örnekleme ulaşma zorluğu nedeniyle yüz yüze anket diğer bir ifade ile bırak-topla (elden bırakıp alma) mümkün olmadığından çevrimiçi anket tekniğine başvurulmuştur. Araştırmanın örneklemini oluşturan katılımcılara ulaşmak Google Form yardımıyla hazırlanan online anket (Bkz. Ek 1) mail yoluyla gönderilmiştir.

01.10.2019 - 01.03.2020 tarihleri arasında geri dönüş sağlayan 165 katılımcıdan gelen cevaplar incelenmiş, eksik ve/veya hatalı doldurulan 16 anket elenmiştir. Toplam olarak 149 katılımcıya ait cevaplar değerlendirmeye alınarak analiz edilmiştir.

Online anket ile elde edilen verilerin analiz edilmesinde tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistiklere başvurulmuştur. Araştırmada tanımlayıcı istatistiklerde frekans ve yüzde (%) dağılımlarından yararlanılmıştır. COSO iç kontrol standartlarını oluşturan alt boyutların demografik özellikler açısından farklılaşıp farklılaşmadığını incelemek için Bağımsız Örneklem t-Testi (Independent Samples t-Test) ve Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Ayrıca COSO iç kontrol standartlarını oluşturan nedenle kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları arasındaki doğrusal ilişkileri incelemek amacıyla Korelasyon Analizine (Correlation Analysis) başvurulmuştur.

Araştırmanın Kapsamı

Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartlarının etkinliğini konu alan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci ve ikinci bölümü kavramsal çerçeveyi, üçüncü bölümü ise araştırmanın yöntemini oluşturmaktadır.

Araştırmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi ve uluslararası düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bağlamda iç kontrol kavramının tarihsel gelişimi ele alınarak iç kontrol ile ilgili temel, türev ve yönetsel kavramlara yer verilmiştir. İç kontrol sistemini etkileyen faktörlere de yer verilen bu bölümde iç kontrol sisteminin amaçları ve iç denetim ile ilişkisinden hareketle uluslararası düzenlemeler ele alınmıştır. İç kontrol sistemini temel alan her bir uluslararası düzenlemeye yer verilerek COSO standartları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

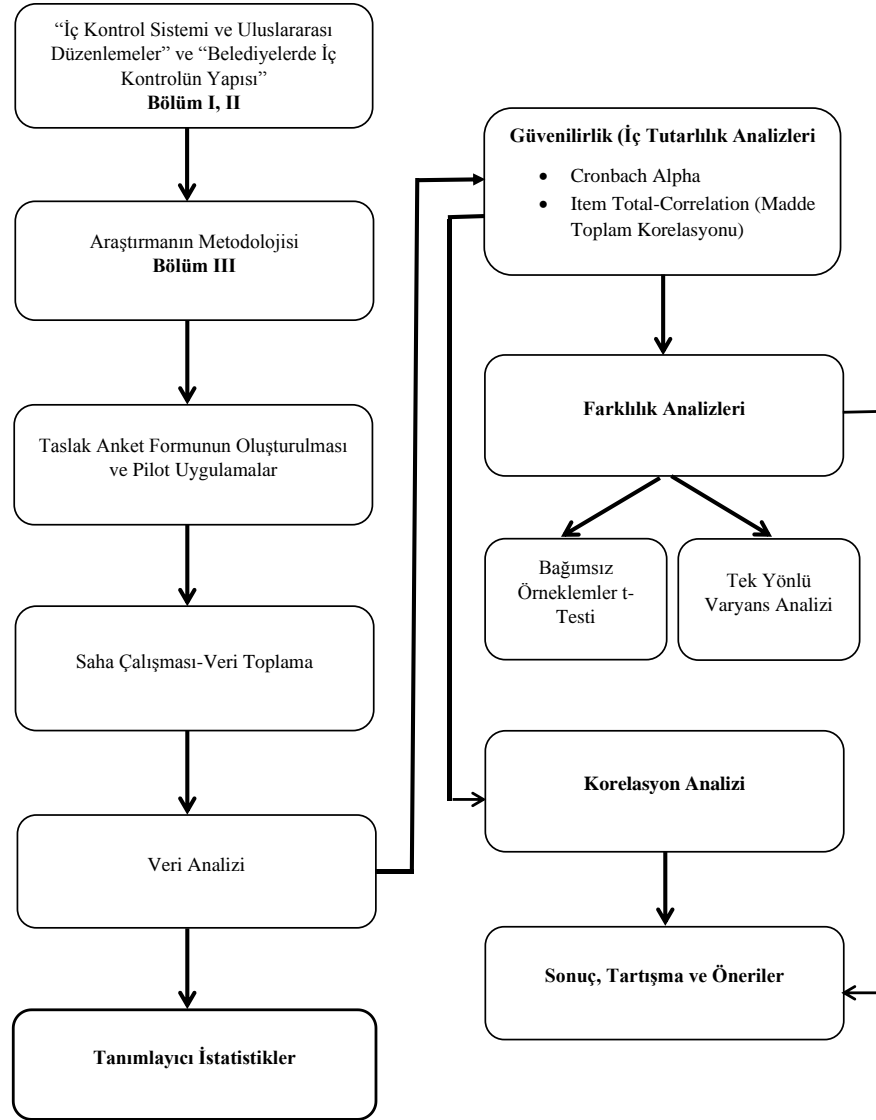
Araştırmanın ikinci bölümünde belediyelerde iç kontrolün yapısı incelenmiştir. Bu bağlamda bu bölümde kamu kuruluşları ve Türkiye'de belediyelerin gelişimi ele alınmıştır. Ayrıca Türkiye'deki belediye çeşitleri dikkate alınarak belediyelerde iç kontrol ve iç denetim ilişkisi incelenmiştir.

Araştırmanın üçüncü bölümünü yöntem kısmı oluşturmaktadır. Bu bölümde araştırma soruları, ana kütle ve örnekleme ait bilgiler, veri toplama aracı ve süreci ile kullanılan analiz tekniklerine yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise araştırmada elde edilen bulgular temelinde değerlendirme ve tartışmalara yer verilerek akademisyenler, araştırmacılar, uygulayıcılar ve politika yapıcılar için önerilerde bulunulmuştur.

Araştırma Süreci

Bu araştırmanın gerçekleştirilmesinde izlenen adımlar aşağıda yer alan şekilde özet olarak sunulmuştur.



Şekil 1: Araştırmada İzlenen Süreç

BÖLÜM 1: İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

1.1. İç Kontrol Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramı kuruluşlar, işletmeler veya hükümetler gibi farklı özelliklerle sahip kurumlar tarafından farklı anlamlar ve özellikler içeren bir kavramdır. Bu sebepten dolayı iç kontrol kavramı farklı tanımları yapılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol kavramı ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılsa da uzun yıllar boyunca net bir tanımlama yapılamamıştır. İç kontrol kavramı günümüzde denetim kavramı ile bütünleşen bir anlam olarak ele alınmaktadır (Arens vd., 2017; Güredin, 2014; COSO, 2013).

İç kontrol kavramı ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Yapılan bazı tanımlara göre iç kontrol işletme faaliyetleri içerisinde yer alan tüm süreçlerin denetim altına alınmasını sağlayan yönetim fonksiyonu olarak belirtilmiştir. Ayrıca yine iç kontrol kavramı birçok sistemin bir araya gelmesiyle oluşan bir yapı olarak belirtilmektedir. Başka bir tanımlamada ise iç kontrol, kurumun tepe yönetim kademesinden, altta bulunan çalışanlarına kadar olan bireylerin tamamının işletme hedeflerine yönlendirilmesi olarak belirtilmektedir (COSO, 2013). Yani bu tanımlardan hareketle iç kontrol kavramı için kurumların yönetimlerinde belirlenmiş amaçlarına giden yolda oluşturmuş oldukları sistem veya verimli yapı olarak adlandırmak mümkündür.

İç kontrol kavramı, kurumların gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri içine alan yönetim olgusudur. İç kontrol kavramı ile ilgili uluslararası anlamda geçerli olan tanımlamayı ise Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yer alan beş bağımsız örgüt tarafından Committee of Sponsoring Organizations (COSO) yukarıda açıklandığı gibi ortaya koymuştur. COSO 1992 senesinde COSO İç Kontrol Sistemi Yapısı adlı bir çalışma yayımlanmıştır (Türedi ve Koban, 2016).

Gelişen ve farklılaşan kurumsal yapılar, muhasebe ve finans alanındaki iç kontrol kavramının gelişim göstermesine ve öneminin daha çok ortaya çıkmasına neden olmuştur. Kurumsal yapılarda ortaya çıkan denetimsizlik ve hileli uygulamalar iç kontrol kavramının yaygınlaşmasını sağlamıştır. İç kontrol kavramı ile muhasebe işlemlerinin

doğruluğu, yanlış ve hileli uygulamaların denetlenmesi sağlanmıştır (Tüm ve Reyhanoğlu, 2015: 401).

İç kontrol kavramının ilk örnekleri veya ilk uygulamaları olarak belirteceğimiz durumlar M.Ö. 3. yüzyılda Mısır'da tahılların depolanması amacıyla alınan kayıtların denetlenmesi olarak belirtilmektedir. Daha sonra ki uygulamalara örnek olarak ise eski Yunanlı ticaretçiler, Kristof Kolomb'un gezisi ve Mayflower gezisi örnek iç kontrol uygulamalarının yer aldığı diğer örneklerdir (Wilson vd., 2014: 73-74).

1850'li yıllarda iç kontrol kavramının sahtekârlık ve hileli durumları tespit etme amaçlı kullanıldığı belirtilmektedir. 1850'li yıllardan 1905'lere kadar ise iç kontrol kavramına güven duyulmamış ve denetim sürecinde kullanılmak amacıyla tercih edilmemiştir (Frazer 2016: 149).

1900'lü yıllarda dünyadaki gelişmelerle birlikte işletmelerde büyüme daha fazla gerçekleşmeye başlamıştır. Büyüme durumuyla birlikte firmalarda çeşitli sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Firmaları yöneten üst yönetim, firma üzerindeki üstünlüğü ve baskısını yitirmeye başlamıştır. Bu durumdan dolayı firmalara ve piyasalara duyulan güven sarsılmıştır. Firmalarda ve piyasada olan güvensiz yapıyı ortadan kaldırmak ve olumsuz etkilerinin önüne geçmek amacıyla iç kontrol kavramı tekrardan dikkate alınmıştır (Güney ve Sarı, 2015: 9).

1940'lı yıllara gelindiğinde ABD'de iç kontrol ve denetim ile ilgili standartlar ortaya konmuştur. 1941 senesinde Victor Brink bu kavramla ilgili bir çalışma yaparak "İç Denetim" adlı bir çalışma ortaya koymuştur. 1949 yılında Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) tarafından "İç kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve YMM (Yeminli Mali Müşavir)'ler için Önemi" bu çalışmada anlatılmaya çalışılmıştır. 1949 yılında yayımlanan bu çalışma ekonomik büyümeler ve denetim yöntemlerindeki farklılaşmalar sonucunda ortaya çıkmış ve iç kontrol kavramının öneminin anlaşılmasına sebep olmuştur (Hay,1993: 5). 1949 yılında yayımlanan bu çalışmada iç kontrol kavramı, "*işletmenin varlıklarını muhafaza edilmesi, muhasebe işlemlerini doğru ve güvenilir olması, faaliyetlerin verimli olması ve belirlenen tüm amaçlara ulaşılabilmesi için metotların, önlemlerin ve organizasyonun oluşturulması*" olarak tanımlanmıştır (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012:

173; Türedi, 2012: 28; Güney ve Sarı, 2015: 8; Türedi, Koban ve Karakaya, 2015: 97; Türedi ve Koban 2016: 157).

1949 yılında yayımlanan çalışma ile ortaya çıkan iç kontrol kavramı 1950'li yıllara gelindiğinde eleştirilen bir kavram haline gelmiştir. 1957 yılında iç kontrol kavramı, denetim sorumluluğunun farklı bir kavram olarak anlaşılmasına sebep olacağı ve denetçilerin sahip olduğu kanuni sorumluluğun fazla hale gelebileceği ile ilgili eleştiriler ortaya çıkmıştır (Hay, 1993: 6).

1977 yılına gelindiğinde, Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA) iç kontrol kavramı ile ilgili bir tanımlama ve düzenleme ortaya koymuştur. Bu düzenlemeye göre muhasebe işlemleri sistemi içerisinde iç kontrolle ilgili dikkate almaları ve uymaları gereken kanuni düzenlemeler ortaya koyulmuştur. AICPA Danışma Komitesi daha sonra iç kontrol kavramı ile ilgili daha geniş bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda “iç muhasebe kontrol ortamı” olgusu ortaya konmuştur. Bu olgu ilerleyen yıllarda COSO tarafından ortaya konan iç kontrol kavramının esasını oluşturmuştur (Hay, 1993: 7, Wilson vd., 2014: 80).

1980 ve 1988'li yıllarda AICPA tarafından daha genel geçer bir kavram olan bir iç kontrol kavramı tanımı yapılmıştır. Yapılan tanımlamaya göre iç kontrol kavramı, ortaya konmuş olan işletme amaçları doğrultusunda güven ortamı oluşturması amacıyla ortaya konan politika ve yöntemler olarak tanımlanmıştır (Hay, 1993:8).

1960-1990 yılları arasında iç kontrol kavramı ile ilgili çok sayıda düzenleme yapılmış ve iç kontrol kavramıyla ilgili gelişmeler yaşanmıştır. İç kontrol kavramının ortaya koyduğu denetim kavramı neticesinde işletmelerin ortaya koyduğu muhasebe kayıtlarından en önemlisi olan finansal tabloların hatasız ve güvenilir olması gerekliliği ortaya konmuştur (Tüm ve Memiş, 2012: 23-24).

1992 yılında iç kontrol kavramı ile ilgili en önemli gelişme yaşanmıştır. ABD'de COSO iç kontrol kavramı ile ilgili geniş bir tanım ortaya koymuştur. COSO kuruluşu beş unsur olan bir iç kontrol kavramı ortaya koymuştur. COSO'nun ortaya koyduğu bu beş unsur birbirleriyle bütünleşerek iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. COSO'nun ortaya koyduğu iç kontrol sisteminin unsurları şunlardır (COSO, 2013; Türedi, 2012: 4);

- Kontrol ortamı

- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme ve değerlendirmedir.

2001 yılında gerçekleştirilen Uluslararası Sayıştaylar Birliği 17. Kongresinde, Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (The International Organization of Supreme Audit Institution-INTOSAI), COSO tarafından ortaya konan iç kontrol sistemini uluslararası geçerliliği olan bir sistem olarak kabul ettiğini belirtmiştir. 2010 yılında COSO tarafından iç kontrol sistemine tüm unsurlarının entegre edildiği iç kontrol denetim sistemi yenilenecek yeniden yayımlanmıştır (Bakkal, Tunç ve Kasımoğlu, 2016: 30).

1.2. İç Kontrol Kavramı Ve Kavramsal Gelişimi

Tarihsel süreç içerisinde iç kontrol, terimsel anlamda gelişimini özellikle denetim terimi ile ilişkili olarak göstermiştir. Günümüzde literatür incelemesi gerçekleştirildiğinde denetim kavramı ile ilgili bilgilendirmelerde iç kontrol kavramına yer verildiği gözlemlenmiştir. Bu durum ile iç kontrol kavramına denetim ve denetçi bakış açısı ile açıklama getirilmektedir (Arens vd., 2017; Güredin, 2014).

İç kontrol terimi kullanım alanı ve amaçları neticesinde çeşitli tanımlamalar almaktadır. Örneğin, muhasebe alanında ‘nceden gerçekleştirilen iş ve işlemlerin doğruluğunu ve anlık durumu ifade etmek’ amacıyla kullanılmaktadır. Yönetimsel süreçlerde ise ‘bir kurumun bütünselliğinin güvenilir olduğunu ortaya koymak amacıyla finansal ve finansal olmayan kontrollerin tamamı’ anlamını belirtmek amacıyla kullanılmaktadır. Ülkemizde 2019-2023 yıllarını kapsayacak olan 11. Kalkınma Planı ile ilgili çalışmada ”Kamudaki Stratejik Yönetim” başlığı ile bu kavrama geniş anlamlar yüklenmiştir. İç kontrol kavramı çoğu zaman farklı durumlar ve anlamlar için kullanılsa da genel olarak bir durum veya bir kurumun yeterli güvenilirlik olgusunu taşıyacak anlam şeklinde kullanılmaktadır (Eray, 2020).

İç kontrol kavramı, işletmelerin amaçlarına ulaşabilmelerini sağlayan, yöneticilere güven vermek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan bir kavramdır. Oluşturulan bu yapı sürekli denetim altında tutulmakta ve genel olarak bir işletmenin i kontrolünü sağlamaktadır (Arens vd., 2017). Bir başka tanımda ise iç kontrol, denetim

sürecinin başlangıcı veya denetimin önünde yer alan süreç olarak ifade edilmiştir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay 2017:9). İç kontrol kavramı, muhasebe iş ve işlemlerinin denetimini sağlayan, mali tablolara da gerçekleşebilecek sorunları, düzensizlikleri ve hileleri engellemek, tespit etmek ve düzeltmek amacıyla işletme tarafından oluşturulan politika ve prosedürler olarak ifade edilmektedir (Robertson, 1996: 190).

1.2.1. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Temel Kavramlar

Günümüzde küreselleşen dünyada yaşanan değişim ve büyüme firmaların, kurum ve kuruluşların yönetilmesini zorlaştıran ve değişim göstermesine neden olan bir yapısal sistem oluşturmaktadır. Bu durum sonucu oluşan sistemsiz yapı iç kontrol kavramının oluşmasına ve gelişim göstermesine neden olmuştur (Yüksel, 2020).

İç kontrol kavramının ne ifade ettiği ve neyi belirttiğini belirtmeden önce bu kavram içinde yer alan alt kavramlara bakmak gerekmektedir. İç kontrol kavramı içerisinde yer alan kavramlar kontrol, denetim ve teftiş olmak üzere temelde üç kavramdır. Bu temel kavramların ne anlama geldiğinin ifade edilmesi iç kontrol kavramının terimsel alt yapısının anlaşılması için önem arz etmektedir. TDK (Türk Dil Kurumu) tarafından bu üç kavramın anlamına bakıldığında, üç kavramın da benzer anlamlara sahip olduğu karşımıza çıkmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018).

Tablo 1: Türk Dil Kurumu Sözlüğüne Göre İç Kontrol Kavramı Unsurlarının Tanımları

Kavramlar	Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanımlar
Kontrol	‘Fransızca: controle’ ‘Denetleme’ ‘Bir şeyin Gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma’ ‘Yoklama, arama’
Denetleme	‘Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol.’
Teftiş Etmek	‘Arapça: teftiş’ ‘Denetlemek’

Kaynak: Türk Dil Kurumu (TDK) (t.y.), Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr>

İlk olarak kontrol kavramının anlamına bakmak uygun olacaktır. Kontrol kavramı kökenine bakıldığında dilimize Fransızcadan alınmış bir sözcük olarak karşımıza çıkmaktadır. Kontrol sözcüğü, Fransızcada ‘bir kişinin durumunu bir standartla karşılaştırma, bunu inceleme’ olarak belirtilmiştir. İngilizcedeki anlamı incelendiğinde kontrol kavramı, yönetme, yönlendirme, ele geçirme becerisi ve otoritesi anlamına

gelmektedir. Ayrıca yine İngilizcede yer alan bir başka ifadeye göre ‘kişinin davranış biçiminin hangi tarafta olacağını kararlaştırma veya onu iyi derecede etkileyebilme gücü’ olarak tanımlanmıştır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 27). Kontrol kavramı Latince “counter-roll” kelimesinin kısaltılmış halidir. Ülkemizde kontrol kelimesinin anlamsal karşılığı bir faaliyetin uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Fransız dilindeki bir başka anlama göre ise hesap işlemlerinin incelenmesi anlamına geldiği belirtilmektedir. Kontrol kavramı genel olarak anlamsal ifadesine bakıldığında yapılan bir iş veya faaliyetin ne derecede elde edilmek istenen amacı gerçekleştirdiği ve hangi sonuçların elde edildiğini ortaya koyan bir kavram olarak belirtilmektedir. Kontrol bir başka tanımda, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilmek istenen veya amaçlanan durumlar ile elde edilen sonuçların karşılaştırılması olarak da belirtilmektedir (Cömert, 2016: 3). Kontrol kavramının yapılan tanımlamaları incelendiğinde sahip olduğu teftiş ve denetleme anlamları, bu iki terimle kontrol kavramının aynı kavramı ifade ettiği sonucunu ortaya koymaktadır. Teftiş ve denetleme kavramlarında bir kontrol kavramı anlamını içerdiği belirtilmektedir (Aktuğlu, 1983: 6: aktaran, Yılcı, 2015: 5).

Kontrol kavramı ile denetim kavramı birçok kez aynı durumu ifade eden kelimeler olarak düşünülmektedir. Fakat kontrol kavramı bir işletmede işlemler gerçekleştiği esnada kullanılırken, denetim ise önceden gerçekleştirilen işlemleri içine almaktadır. Kontrol işlemleri bir sistemsal yapı ve yapıda yer alan çalışanlar tarafından gerçekleştirilirken, denetim ise gerçekleştirilen faaliyetler sürecinden bağımsız ve yetkili personeller aracılığıyla gerçekleştirilir (Yurtsever, 2008: 16; Kızılboğa ve Özşahin, 2013).

Görüldüğü üzere işletmelerin esas işlevlerinden birisi de “kontrol” işlevidir. Planlanan işlerin hedeflenen amaçlar doğrultusunda ne kadarının ve ne ölçüde gerçekleştiği kontrol işlevi ile ortaya konmaktadır. Günümüzde kontrol terimi kısa anlamda bir durumu onaylama ve doğrulama anlamlarına da gelmektedir. Kontrol terimi, bir faaliyetle ilgili işlemlerin var olan kurallara uygun olup olmadığının ortaya konması ve sonuca göre doğrulanması veya onaylanmasıdır. Gerçekleştirilen bu kontrol, faaliyetleri ile ilgili işlemlerin başlanmasından önce olursa ‘önleyici’, işlemler başlanması sonrasında olursa ise ‘tespit edici’ nitelikte olmaktadır. Kontrol geniş anlamda ise, bir kişinin, bir işletmenin veya bir durumun üstünde hakkaniyet sağlamayı ve hedeflenen sonuçları elde etmek amacıyla istenilen şekilde durumu yönlendirmeyi amaçlayan bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Kontrol kavramı sıklıkla işlem ve bilgilerin kayıt altına alınması

sırasında gerçekleştirilir şeklinde belirtilmiştir (Gürbüz, 1985:11-12: aktaran, Yıllancı, 2015: 6).

Kontrol kavramı diğer bir yönden de işletmelerin yönetilmesi konusu açısından da farklı bir anlama sahiptir. Bir işletmenin yönetilmesi ile ilişkili olarak tanımlanan kontrol kavramı, planlama ile birlikte ilişkili olarak süregelen bir tanımsal anlama sahiptir. Bu yüzden, bir işletmenin özellikle amaçlarını ortaya koyması ve kontrol kavramının da bu amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen süreç ve işlemlerin tasarlanmasını aşaması olarak kullanılması gerektiği belirtilmektedir. Bu şekilde bir anlamsal çerçeveye sahip olması kontrol kavramından hareketle iç kontrol kavramının ortaya çıkışına ortam hazırladığı varsayılmaktadır (Yıllancı, 2015: 6).

Henry Fayol tarafından ortaya konan tanıma göre kontrol kavramı, bir işletme faaliyetlerinin ortaya konan plana, amaçlara ve yasalarla uyumlu bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasını ifade etmektedir. Bu şekilde kontrol kavramının esas amacına ulaşacağı ve değerlendirme yapılacağı ifade edilmiştir (Çatıkkaş, 2005; Yüksel, 2020).

Kontrol kavramının sahip olduğu özelliklere bağlı olarak çeşitli türlere ayrıldığı ortaya konmuştur. Bunlar (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 30-34);

- Kuvvetler ayrılığı ilkesi açısından kontrol,
- Yürütmenin kontrol altında olması yani yasama kontrolü,
- Yönetim faaliyetlerinin kontrol altında olması yani yargısal kontrol,
- Yönetimin kendi faaliyetlerinin kontrolünü gerçekleştirmesi yani idari kontrol,
- Kontrol eden kurum tarafından kontrol,
- Şirket veya kurumların kendilerinin gerçekleştirdiği kontrol yani iç kontrol,
- Şirket veya kurumların şirket dışından kontrol edilmesi yani dış kontrol,
- Konusuna göre kontrol,
- Stratejik kontrol işlemi yani politika kontrolü,
- İşletmenin faaliyetlerinin kontrol edilmesi yani faaliyet süreçleri kontrolü,
- Tanımlı göstergelere göre kontroller yani performans kontrolü,
- Merkez-Taşra vs. hiyerarşik yapılarda yani emredici kontrol,
- Ayrı yerlerde bulunan kurumlar arasında yani işbirlikçi kontrol,
- Kurumu yönlendirme durumunda yani teşvik edici kontrol,

- Diğer kontrol işlemleri,

gibi çeşitli türlere ayrıldığı belirtilmiştir.

Buradan denetim kavramına geçtiğimizde ise denetim kavramı kıta Avrupa'sında "auditing" kelimesi ile belirtilmektedir. Dilimize çevrildiğinde muhasebe işletmelerinin denetlenmesi olarak karşılık bulmaktadır. Auditing kelimesi, Latince 'de "işitme veya dinleme" anlamını ifade eden "audire" sözcüğünden türetildiği kaynaklarda belirtilmiştir (Bozkurt, N., 2010: 17).

Ayrıca denetim, kurumun ortaya konmuş hedef ve kurallara uygun olarak süreçlerin ve uygulamaların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ortaya koymak amacıyla yapılan araştırma olarak belirtilebilir. Gerçekleştirilen denetim işleminin ardından elde edilen bilgiler neticesinde raporlar oluşturulmaktadır. Denetim kavramı, ortaya konan planların göz önüne alınarak gerçekleştirilen işlemlerin ardından elde edilen çıktıların incelenmesi olarak da ayrıca belirtilmektedir. Denetim kavramı genel anlamda, oluşturulan planlarla ile yürütülen süreçlerin sonuçlarının uyum göstermesi için kriterlerin var olması, var olan bu kriterler ile elde edilen verilerin karşılaştırılması ve planlarla süreçler arasında uyumsuz olan durumların düzenlenmesi olarak ifade edilmektedir (Bozkurt, 2013: 57).

Denetim 3 adımda gerçekleştirilmektedir. Bunlar (Yurtsever 2010: 9);

- Denetim standartlarında önem ifade eden durumlarının belirlenmesi
- Faaliyetlerin izlenmesi ve sonuçlandırılması
- Yapılması gereken önlemlerin alınması

Denetim ve kontrol kavramları çoğu zaman aynı anlama gelen şekilde ifade edilmektedir. İki kavram arasından benzerlikler bulunmasıyla birlikte anlamsal olarak farklılaşma gösterdiği durumlarda bulunmaktadır. Denetim ve kontrol kavramı arasındaki ayrımı aşağıdaki gibi belirtebiliriz (Eralp ve Bozbaş, 2014: 29-30).

Denetim kavramı, gerçekleştirilen faaliyetler ve elde edilen sonuçların incelenmesi iken kontrol faaliyetlerin gerçekleştirildiği esnada yürütülen ve devamlılığı olan bir durumdur. Başka bir ifade ile denetim, geriye dönük yapılan bir işlem iken kontrol işlemler esnasında gerçekleştirilen bir durumu ifade etmektedir.

Denetim, ortaya konan plan ve zamanlamaya uygun olarak belirli bir zaman diliminde gerçekleştirilen bir faaliyet iken kontrol sürekli gerçekleştirilen ve faaliyetlerle aynı anda

yürütülen bir kavramdır. Denetim kavramında bağımsızlık anlamı da vardır. Kontrol işlemlerinde firma çalışanları faaliyetlerin kontrolünü gerçekleştirebilirler. Kontrol kavramı, denetim kavramını da kapsayan ve sürekliliği olan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Kontrol kavramı denetim kavramını da içine alan daha geniş bir kavramdır.

Denetim işlemi esasında, finansal tablolardaki sonuçların doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek, sonuçlar ile elde edilen verilerin uygunluğunu araştırmak, risklerin en aza indirgenmesini sağlamak ve bilgilerin kaliteli olmasını sağlamak ister (Çukacı, 2012: 10).

İç kontrol faaliyeti içerisinde denetim yapma işlemi önemli bir yere sahiptir. Mali tabloların sonuçlarının analiz edilmesi ve hazırlanmasında denetim kavramı önemli bir yer tutmaktadır (Younas ve Kassim, 2019: 4).

Denetimde sıkça kullanılan bir kavram olan teftiş kavramına gelecek olursak bu kavram, *“faaliyetlerin çalışanlar aracılığıyla amaçlanan şekilde ve yapılması gerektiği gibi gerçekleşip gerçekleştirilmediğini ortaya koymak amacıyla istenilen zamanda ve planlanmadan yapılan inceleme”* olarak ifade edilmektedir. Teftiş kavramı birçok farklı anlama ve tanımlamaya sahiptir. Kullanım alanlarına göre farklı şekilde tanımlamalar yapılmaktadır. Bir kurumda teftiş işlemi yöneticiler ve/veya sorumlular tarafından gerçekleştirilebildiği gibi bu konuda yetkili ve profesyonel kişiler ve ekipler aracılığıyla da yapılabilmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya 2018: 44). Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay (2017: 9) ise teftiş kavramını, *“bir şeyin aslına, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme”* olarak ifade etmişlerdir.

Teftiş ile denetim kelimeleri anlamsal açıdan birbirini ile aynı anlamda kullanılan kelimeler olarak birçok kaynakta karşımıza çıkmaktadır. Aynı anlamda bile kullanılsa da kavramlar incelendiğinde farklı anlamlar içerdikleri görülmektedir. Bazı tanımlar incelendiğinde denetim kavramının teftişin bir unsuru olduğu belirtilmektedir. Teftiş, denetim ve kontrolden ayrı olarak, yapılan inceleme sonucunda elde ettikleri ile yetkili kişi tarafından kanuni işleme tabi olması veya soruşturma açılmasını içeren bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Teftiş içerisinde neyin ne olduğunu, kim tarafından gerçekleştirildiğini, içerisinde bulunan kurumun zarar edip etmediğini, etti ise neden ettiğini, haksızlık ve hırsızlık faktörlerinin bulunup bulunmadığı ve benzeri sorulara cevap arayan bir kavramdır. Teftiş kavramı sayısal verilerde, faaliyetlerin ve olayların analiz edilmesinde kullanılırken,

denetim kavramı neden ve nasıl gerçekleşiyor, devamında neler gerçekleşebilir sorularına cevap arayan ve nitel veri kaynakları ile işlem gerçekleştiren bir kavramdır. Teftiş faaliyetleri sonucunda sayısal veriler elde edilirken denetim işlemi sonucunda soyut sonuçlar elde edilmektedir. Bir işletmenin teftiş edilmesi sonucunda o işletmeye ait kâr, zarar, finansal veriler vb. gibi sonuçlar ortaya koyulurken denetim işlemi sonucunda işletmenin gelecek dönemlerine yönelik fikir, öneri, yönelim vb. gibi sonuçlar ortaya konmaktadır. Teftiş işlemleri sonucunda somut veriler ortaya konulurken, örneğin mali veriler, hesap işlemleri, şüpheli işlemler gibi denetim işlemi sonucunda soyut veriler ortaya konmaktadır. Teftiş işlemleri sınırları, denetim alanları kesin belirlenmiş ve sonuç odaklı inceleme işlemidir. Teftiş ve denetim bir işletmenin içinde yer alan sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilebileceği gibi işletme dışından profesyonel kişiler veya yetkili kişiler tarafından da gerçekleştirilebilmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya (2018: 44).

1.2.2. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Türev Kavramlar

İç kontrol kavramı tarihsel süreç içerisinde çeşitli anlamlara ve alt kavramlara sahip olmuştur. Geçmişten günümüze doğru iç kontrol ve alt kavramları incelendiğinde çeşitli değişimler ve anlamsal farklılaşmalar gerçekleştiği gözlemlenmektedir. İç kontrol kavramı farklı anlam ve ifadelerle büründüğü gibi, içerisinde yer alan temel kavramlarda çeşitli değişim ve gelişmeler sonucu farklılaşmış, bu durumla birlikte temel kavramlara ek olarak türev kavramlar ortaya çıkmıştır (Arens vd., 2017; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018; Güredin, 2014; Mil, 2016; Robertson, 1996; Selimoğlu ve Özbek, 2018; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017; Whitting ve Pany, 1998).

İşletmeler zaman içerisinde de büyüme ve ilerlemelerini sürdürmektedirler. Ortaya koydukları faaliyetler daha karmaşık bir yapıya sahip olsa dahi yeni kurumsal davranışlar oluşmakta ve denetim anlayışında çeşitlilik meydana getirmektedir. Bu değişimlerle birlikte sorumluluk alanları da yeniden tanımlanmaktadır. İç ve dış paydaşlarla ortak gelişmeler meydana gelmiştir. Gelişimlerle birlikte kullanılan denetim, kontrol ve teftiş kavramlarında değişim, farklı anlamlar ve farklı bakış açısı ile tanımlanması sağlanmıştır.

Tarihsel süreç içerisinde değişim ve gelişmeler iç kontrol kavramının ortaya çıkmasını ve önem kazanmasını sağlamıştır. İç kontrol, kontrol kavramının geniş anlamı içerisinde özel bir anlamı ifade etmek amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. İç kontrol kavramı kontrol kavramından farklı ve özel olarak, bir işletmenin içerisindeki yöneticilerin hedef

ve amaçları ile uyumlu tüm faaliyetlerin denetlenmesini içerisine alan bir kavram olarak belirtilmiştir. Bu tanımlama ile işletme ilk olarak kendi içerisinde iç kontrol sistemini oluşturması ve gelişimi sağlaması gerekmektedir. Bu durumun sağlanması ile birlikte, işletme faaliyet süreçleri üzerindeki yönetimini ve denetimini artırarak somut bir hale getirmektedir. Ayrıca iç kontrol sistemi ile birlikte, işletme amaçlarını gerçekleştirilmesine engel olacak riskler tanımlanması, değerlendirilmesi ve denetim altına alınması sağlanmaktadır. Oluşturulan bu sistem ayrıca işletmenin iç ve dış çevresine karşı güvenilir bir hale dönüştürülmesini gerçekleştirmektedir. Süreç içerisindeki gelişim ve değişimlerle birlikte iç kontrol kavramı, iç denetim, dış denetim ve bağımsız denetim kavramları ile farklı şekilde ve geniş olarak tanımsal olarak ifade edilmiştir. İşletmelerdeki farklılaşmalarda olduğu gibi ekonomik ve ulusal farklılaşmalarda iç kontrol kavramının çeşitli anlamsal tanımlara sahip olmuş ve literatürde yer almıştır. İlk olarak özel sektörde başlayan iç kontrol uygulamaları zamanla kamu sektöründe de kullanılır ve uygulanabilir hale gelmiştir (Eray, 2020).

İç kontrol tanımı 1948 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (The American Institute of Accountants- AIA) tarafından yapılmıştır. Bu tarihten sonrasında da yapılan tanımlamalar yıllar içerisinde sürekli geliştirilmiştir. ABD’de 1977’de işletmelerin finansal süreçlere ait bilgilerini korumak için ülkede kanuni düzenlemeler yapılarak iç kontrol kavramının uygulanması sağlanmıştır. COSO’ nun 1992 ve 2013 yıllarında yayımladığı raporları ile de sistem ve iç kontrol ayrı ayrı tanımlanmıştır. Ayrıca ABD senatosunun 2002 yılında çıkardığı SOX “Sarbanes-Oxley Act” yasası da iç kontrol kavramının ayrı bir tanımlamasını ortaya koymuştur.

COSO tarafından ortaya konulan tanımlamaya göre iç kontrol, amaçlara ulaşmak için yeterli düzeyde güvence oluşturmak hedefiyle oluşturulan ve işletmenin yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreç olarak adlandırılmıştır. COSO tarafından ortaya konan iç kontrol kavramı tanımı, farklı özellikte, faaliyet alanı ve coğrafi alanda uygulama yapısına sahiptir. Bu tanım küresel çapta dünyadaki birçok ülkede ve işletmede benimsenen bir tanım olarak ön plana çıkmaktadır (COSO, 2013).

İç kontrol tanımlamasını incelediğimizde yinelenen görev ve faaliyetlerin denetlenmesi karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol bir sonucu değil, işletmelerin elde etmesi istenen sonuçlara onları götüren süreçleri anlatmaktadır.

İç kontrol kavramının tanımlamasına bakıldığında daha çok üç hedefe yer verildiği görülmektedir. Bunlar;

- Operasyon,
- Raporlama,
- Uygunluk olarak belirtilmektedir.

Ortaya konulan bu hedefler iç kontrol kavramının geleceğe yönelik olduğunu yansıtmaktadır. Bu özelliğinden dolayı işletme yönetimi amaçları önünde engel olan riskleri tespit etmeli, analiz ederek gereken önlemleri almalıdır. İç kontrol tanımında yer alan hedeflerin, tarihsel gelişimde ön plana gelen hata ve ihtiyaçların karşılığı olarak ifade edilmiştir. Süreçlerdeki etkinlik, ortaya konmuş amaçlara uygunluk ve elde etmek ölçüsünü, verimlilik ise bu amaçlara en az kaynak kullanarak elde etmeyi belirtmektedir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017: 9).

Günümüzde iç kontrol kavramının en önemli gelişimi, "kontrol etme" durumunu "kontrol altında tutma" haline dönüşmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu kavramsal yapı ile birlikte, bir işletmenin amaçlarını engelleyen riskleri "kontrol altında tutan" bir sistemsel yapıyı ifade etmektedir. Bu sistemsel yapı ile birlikte, kaynakların etkin ve verimli tüketilmesini, işletmenin maddi ve manevi varlıklarını güvencede tutulmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletme içinden veya dışından gelebilecek hata, dolandırıcılık, kaçakçılık vb. durumlar iç kontrol için önemli riskler olarak belirtmektedir (Eray, 2020).

İç kontrolle sürekli birlikte anılan denetim kavramı iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır. Ayrıca denetim ise, bağımlı ve bağımsız denetim olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Denetimi gerçekleştiren kişi açısından ise iç denetim ve bağımsız denetim olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İşletmelerde kendi çalışanı aracılığıyla yapılan denetimlere işletme içi denetim, işletmenin kendisi harici bağımsız çalışanları tarafından denetim ise dış denetimi ifade etmektedir. Dış denetim, kurumun beyanlarını dikkate almakta ve sonuçlarını özellikle dış paydaşlara aktarmaktadır (Yılancı, 2015: 9).

1.2.3. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yönetmelik Kavramlar

İç kontrolün diğer bir boyutu olarak yönetmelik kavramlar ortaya çıkmaktadır. İç kontrol diğer taraftan yönetimsel bir sorumluluğu da göstermektedir. Kurumlarda kontrol sisteminin yapılması, çalışılması ve iyileştirilmesi işletmenin sahip olduğu yöneticilerine

ait sorumlulukları ifade etmektedir. Yönetmel açıdan bakıldığında ise iç kontrol öteki kavramlardan farklı değerlendirmek doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Yani iç kontrol süreçlerinin sorumluluklarının diğer yönetim sorumlulukları ile bütünleşik olarak oluşturulması ve uygulanması gerekliliği bulunduğunu düşünebiliriz.

1.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

İşletmeler sistemi oluşturmaya ve etkin şekilde sürekliliğini sağlamaya önem vermektedir. İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmak üzere faaliyetleri süresince en önemli yardımcıları iç kontrol sistemleridir. İç kontrol sistemi aracılığıyla işletme yöneticileri hedef ve amaçlarına ulaşmayı amaçlamaktadırlar. Bu yüzden işletmenin hedeflerine ulaşmaları iç kontrol sistemleri aracılığıyla sağlanmaktadır. İşletmelerin hedef ve amaçlarını elde etmek için kurdukları iç kontrol sistemi çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. İç kontrol sistemleri çeşitli faktörlerin bir arada yürütülmesi ile oluşmaktadır. İç kontrol sistemi içerisinde yer alan faktörlerin etkili ve verimli yürütülmesi iç kontrol sistemini başarıya götürmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan faktörlerin doğru şekilde yönetilmesi ile sağlanmaktadır.

İç kontrol sistemi içerisinde yer alan temel faktörler şunlardır (Özen, 2010);

- İşletme organizasyon yapısı,
- İç denetim,
- Muhasebe sistemidir.

İşletmenin kurmuş olduğu iç kontrol sisteminde her bölümün ve her çalışanın görev sorumluluğu ayrı ayrı olmalı ve karışıklık olmamalıdır. İç kontrol sisteminde bu oluşumun tek sorumlusu ise işletme yöneticileridir (Dabbağoğlu, 2009).

İşletmelerin kurmuş olduğu iç kontrol sistemlerini etkileyen unsurlar ise şunlardır (Özen, 2010);

- İşletmelerin büyüklüğü,
- İşletme ve işletme sahiplerinin özellikleri,
- İşletmenin yapısı,
- Faaliyet çeşitleri,
- Veri işleme çeşidi,

- Yasa ve kanunların uygulanma durumudur.

1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletmeler bu sistem aracılığıyla hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadırlar. İç kontrol sistemi faaliyetleri ile birlikte hedeflere ulaşmak için süreçler yönetilmektedir. İç kontrol faaliyetinin esas hedefi verimlilik ve etkinliği sağlamaktır. Ayrıca işletme yönetimi tarafından ortaya konan kanun ve prosedürlere eş bir güven ortamı oluşturulmalıdır. Bu amaçlara ek olarak işletme yönetimi üç temel hedefi gerçekleştirmek istemektedir. Bunlardan ilki mali tabloların güvenilir bir şekilde oluşturulmasıdır. İkincisi işletmenin varlıklarını etkin bir şekilde yönetilmesinin sağlanmasıdır. Üçüncü olarak ise işletme süreçlerinin yasalara ve düzenlenmelere uygunluğunu oluşturmaktır (Eraslan, 2019; COSO, 2013: 3; Al-Thuneibat vd., 2015: 197).

Finansal tabloların güvenilirliğini, işletme kaynaklarını muhafaza edilmesini, işletme süreçlerinin yasa ve prosedürlere eşgüdümünü, süreçlerin yönetilmesinde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasını gerçekleştirmek için iç kontrol sistemi yüksek derecede öneme sahiptir (Uzay, 1999: 7; Kaval, 2008: 125). Kaynakların daha güzel olarak yönetilmesini ve hesap verebilirliğin devam edebilmesini sağlayabilmek için iç kontrol hayati önemde gözükmektedir. İç kontrole bağlı sistemler ise kamu harcamalarının düzgün olmasına katkı sunar. Ayrıca paranın harcağına ve yapılanların mevzuata uygun olarak devamına dair güvence sağlamaktadır (PIFC Expert Group, 2004:6).

İç kontrol sisteminin başarılı bir sistem haline dönüşebilmesi için, işletme yönetimi tarafından stratejik kararlar ve bu kararlara yönelik hedefleri belirlemelidir. Bu yüzden iç kontrol sisteminde belirlenen ve ulaşılmak istenen amaçlar önemli bir yer tutmaktadır. İç kontrol sisteminde yer alan amaçlar şu şekilde sıralanabilir (Alagöz, 2008: 100-101; Kaval, 2008: 125);

- Genel (Esas) Amaçlar,
- Özel Amaçlardır.

1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel (Esas) Amaçları

İşletmelerde kurulan iç kontrol sistemlerinin öncelikli amaçları şekilde sıralanabilir (Alagöz, 2008: 100-101; Türedi, 2001: 151-152) :

- İşletmelerin mevcudiyetinin muhafaza edilmesini sağlamak,
- Muhasebe işlemleri ve kaynaklarının doğruluğunu ve güvenilir olmasını sağlamak,
- İşletme süreçlerinde verimlilik ve etkinliğin oluşturulması,
- İşletme süreçlerini yönetimin belirlediği plan, politika, yasa ve prosedürlerle eşgüdümünün oluşturulması,
- İşletme varlıklarını verimli ve ekonomik tüketilmesini oluşturmak,
- İşletme yöneticilerinin belirlediği amaçlara ulaşmak,
- İşletme amaçlarına uygun şekilde kaliteli ürün ve hizmet oluşturmak,
- İşletme faaliyetleri ile ilgili olan sonuçların doğru, güvenilir ve zamanında oluşturulmasıdır

1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrole ait sistemin diğer bir amacı ise özel amaçlardır. Bunlar (Alagöz, 2008: 100-101; Güney ve Sarı, 2015: 75);

- Muhasebe işlemlerinin gerçekliği bulunmayan faaliyetlerin önüne geçilmesi,
- Gerekli bulunan tüm faaliyetlerin kayıt altına alınması,
- İşletme süreçlerinin görevli personel tarafından yerine getirilmesi,
- Faaliyetlerin yerine getirildiği zaman içerisinde kayıt altına alınması,
- Süreçlerin tamamen eksiksiz ve doğru bir şekilde kayıt edilmesi.
- Muhasebe işlemlerinin muhasebe ilkelerine uygun olması,
- Kaynaklara kontrol ve koruma olmadan elde edilmesini kısıtlamaktır.

1.5. İç Kontrol Ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim kavramları kendi arasında etkileşim içinde olan ve birbirine bütünleşmiş kavramlardır. İç kontrol ve iç denetim kavramları aynı anlamı ifade etmek için kullanıldığı gibi farklı kavramları da ifade etmek için kullanılmış hatta kullanılan kavramlardır. İç denetim kavramının anlam ve kapsamı 1978 senesinde yayınlanmış olan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" isimli bildiriyle belirlenmiştir. Yayımlanan bu rapor ile iç denetim kavramı yoğun bir şekilde ele alınmıştır. Yayımlanan bildiride iç denetim kavramının kullanım alanı olarak kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterlilik düzeyinin değerlendirilmesi ve incelenmesi olarak belirtilmiştir. Bu durumdan hareketle

iç denetim kavramının iç kontrol sisteminde yer alan süreçlerin incelenmesi ve inceleme ardından elde edilen sonuçların analiz edilmesinde kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bildiriye ek olarak 1947 yılında yayınlanan "İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesi" ile denetim kavramının uluslararası standartları burada belirlenmiştir (Eraslan, 2019; Kızılboga ve Özşahin, 2013: 226).

İç kontrol ve iç denetim kavramları genellikle karıştırılır ve aynı anlama gelecek gibi kullanımı vardır. İç kontrol, bir işletmenin üst yönetimi, yöneticileri ve çalışanları aracılığıyla yönetilen, güvenli mali raporlamalara sahip, etkin süreçler içeren ve yasalarla uyumlu bir şekilde oluşturulmuş faaliyetler topluluğuna denilmektedir (Şengür, 2005). Bir başka tanımda iç kontrolün, kurumların tanımladıkları ilkeler göz önüne alınarak ulaşmaya çalışılan amaçları elde etmek için güvenilir bir süreç kurmaya çalıştığı belirtilmiştir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3; Fadzil, Haron ve Jantan, 2005: 848).

İç kontrol sistemi, kurumun hedeflerini elde ettiğini, süreç ve işlemlerin etkin şekilde yürütüldüğünü, yasalara ve yasal düzenlemelerin dikkate alındığı güvenli bir süreç sistemi olarak adlandırılmaktadır. Kurumda gerçekleştirilen kontrol işlemlerinin denetlenmesi, iç kontrol sisteminin devamlı olarak gözlemlenmesi ve analiz edilmesi iç denetimin görevidir (Şengür, 2005:5; Sabuncu, 2017:161-174).

İç denetim, kurulan sistemin yapısı ve devamıyla ilgili denetimler ve incelemeler yaparak işletmenin verimliliğini ve ekonomik gelişimini sağlamak için bir süreç oluşturulmasını sağlayan kavrama denilmektedir. Bir başka tanımlamada ise iç denetim, iç kontrol sisteminin işleyişini ve muvaffakiyet seviyesini incelemek, düzende hedeflenen şekilde işleyip işlemediğini ve kurumun amaçlarını ne kadar karşıladığını analiz eden sürece denilmektedir. (Şengür, 2005) İç denetim, iç kontrol sistemine ait olan etkinliği devamlı olarak denetleyerek, öneriler sunup, iç kontrolün işletme içerisinde etkin bir role sahip olmasını sağlamaktadır (Akyel, 2010a).

İç kontrol kavramı ve iç denetim kavramları aynı anlamlara sahip olarak kullanılsa da aslında farklı tanımlamaları ifade eden kavramlardır. İç denetim kavramı, iç kontrol kavramı içerisinde olan ve iç kontrol sisteminin denetlenmesini ve analiz edilmesini sağlayan bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu kavram, iç denetim kavramını içine alan ve daha geniş bir çerçeveye sahip bir kavramdır. İç denetim kavramı ile birlikte iç kontrol sisteminde etkinlik sağlanmaktadır (Candan, 2009; Uzun, 2009).

İç denetim gerçek anlamda, iç kontrol sisteminin uygulanışı ile ilgili bilgiler elde edecek ve sistemin gelişim göstermesi gereken noktaları işletme yöneticilerine sunan bir süreçtir. Bu durumu ile iç denetim, iç kontrol kavramının tamamlayıcısı durumunda olan ve sistemin tüm unsurlarını kontrolü altına alan bir kavramdır. İç kontrol ve iç denetim kavramları birbirini etkileyen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurulan bir iç kontrol sisteminin başarısında iç denetim kavramının etkisi çok önemli bir düzeydedir. İç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi işletme yöneticilerine, iç denetimin başarısı ise işletmede yer alan iç denetçilere bağlıdır (Gönülaçar, 2007: 21).

1.6. İç Kontrol Sistemine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Tüm dünyada hem kamuda hem de özelde yer bulan şirketler için iç kontrol ve iç kontrol sistemiyle alakalı olarak çeşitli düzenlemeler ve modellemeler yapılmıştır. Dünyada birçok ülkede iç kontrol ve bunun sistemiyle alakalı düzenlemeler, kurallar, yasalar içeren çeşitli modellemelere ait bildirimler yayınlanmıştır. Ayrıca iç kontrol ve iç kontrol sistemini oluşturmak ve düzenlemeler getirmek amacıyla çeşitli kuruluşlarda kurulmuştur. Bu kuruluşlar etkin ve verimli iç kontrol sistemini ve iç kontrol faaliyetlerini oluşturmak amacıyla faaliyetlerde bulunmuşlardır. Kuruluşlar tarafından iç kontrol faaliyetlerine ilişkin standartlar ve kurallar yayımlanmıştır (Akçakanat, 2011).

İç kontrol ve iç kontrol sistemi zaman içerisinde değişim ve gelişim göstermiştir. Bu değişim ve gelişim sonucunda iç kontrol sistemi ve iç kontrol faaliyetleriyle ilgili olarak yayınlanan düzenlemeler ve modellemelerde değişim ve gelişim göstermiştir. Ortaya konan iç kontrol ve iç kontrol sistemi ile ilgili olan düzenlemeler tekrardan gözden geçirilmiş, yenilenmiş veya değiştirilmiştir (Güney ve Sarı, 2015: 11; Çiçekay ve Demir, 2021).

2000 yılında tüm dünyada muhasebe ve denetim alanında olumsuz durumlar meydana gelmiştir. Bunlarda en önemlisi ise ABD’de Enron şirketinde 2000’li yıllar iç kontrol ve iç kontrol sistemi ile ilgili yaşanan sıkıntılardır. Bu yıllarda şirketler iç kontrol faaliyetlerini özel iş süreçlerinden ayrı olarak düşünülmektedir. Fakat ilerleyen yıllarda iç kontrol faaliyetlerinde hatalar ve olumsuz durumlar ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol ve iç kontrol sistemi ile ilgili uluslararası, ulusal ve şirketlere özel düzenlemeler ve modellemeler oluşturulmuştur (Gao ve Zhang, 2019: 127).

ABD Kongresinin denetleme noktasındaki kuruluş olan “Government Accountability Office-GAO” nun 1999’da ortaya koyduğu iç kontrol standartlarıyla birlikte aynı zamanda bankacılıkta iç kontrol çerçevesini oluşturmakta olan ve BIS-Basel Komitesi kararları da iç kontrol sürecinin gelişmesinde bu dönemde önemli unsurlardan olmuşlardır.

İç kontrol sistemi ve iç kontrol faaliyetleri, dünyada artış gösteren muhasebe ve mali raporlamalardaki olumsuz durumların sonucu olarak önem kazanmış, faaliyet kapsamı genişlemiş ve çeşitli modellemeler oluşturulmuştur. Uluslararası alanda iç kontrol sistemi ile ilgili ortaya çıkan düzenlemelerin başlıca olanları şunlardır (Tüm ve Reyhanoglu, 2015: 401);

- COCO Kontrol Kriterleri Komitesi Ve İç Kontrol,
- Bilgi Teknolojileri COBIT Ve İç Kontrol,
- SOX Ve İç Kontrol,
- AICPA Ve İç Kontrol,
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Ve İç Kontrol (IIA),
- Systrust Modeli Ve İç Kontrol,
- IFAC denetim ve İç Kontrol,
- Sponsor Organizasyon Komitesi (COSO) Treadway ve İç Kontrol ’dür.

1.6.1. COCO Kontrol Kriterleri Komitesi Ve İç Kontrol

COSO iç kontrol modelinin ortaya çıkışı Kanada’da iç kontrolle ilgili çalışmalar ve modellemeler üzerine çalışılmasına sebep olmuştur. Bu çalışmalar sonucunda 1995 yılına gelindiğinde “CICA” tarafından ”Guidance on Control” adlı kontrol ölçütleri rehberi olacak bir iç kontrol modeli yayımlanmıştır. Yayımlanan raporda iç kontrol sistemine ait verimlilik durumunun analiz edilmesine yönelik kontrol kriterlerine yer verilmiştir (Pehlivanlı, 2010).

COCO iç kontrol sistemi yeni bir yaklaşım olarak ileri sürülmüştür. COCO iç kontrol modelinin, COSO iç kontrol sistemiyle benzer ve farklı olan yanlarının da bulunduğu belirtilmektedir. COCO modeli kapsam açısından COSO modelinden daha kapsamlı olduğu belirtilmiştir. Yayımlanan bu bildiri iç kontrol ifadesi yerine kontrol kavramı tercih edilmiştir. COCO modeli, işletmede hedefleri, stratejileri, risk yönetimi, düzeltici

önlemlerin oluşturulması gibi işletme yönetimine ait süreçleri kontrol alanın içine almışlardır. COCO tarafından kontrol, işletmenin ortaya koyduğu hedefleri elde etmek için personelini destekleyen, birliktelik sağlayan, işletme yapısı, işletme kültürü, yetki ve görev gibi bir işletme fonksiyonu olarak belirtilmiştir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

COCO sisteminde rehber oluşturulmasının üç nedeni olduğu belirtilmiştir. Bunlar (Bakkal & Kasımoğlu, 2012);

- İşletmede denetimin etkinliğinin artırılması genel raporlamalara ihtiyaç olduğu,
- Küresel rekabet koşulları ve teknolojide meydana gelen gelişmelere nedeniyle kontrol sistemlerinde değişim gerekliliği,
- Değişimlerin düzgün ve doğru gerçekleştirilmesi için kontrol ortamını denetim altında tutacak iletişim kanallarına gereksinim duyulması olarak belirtilmektedir.

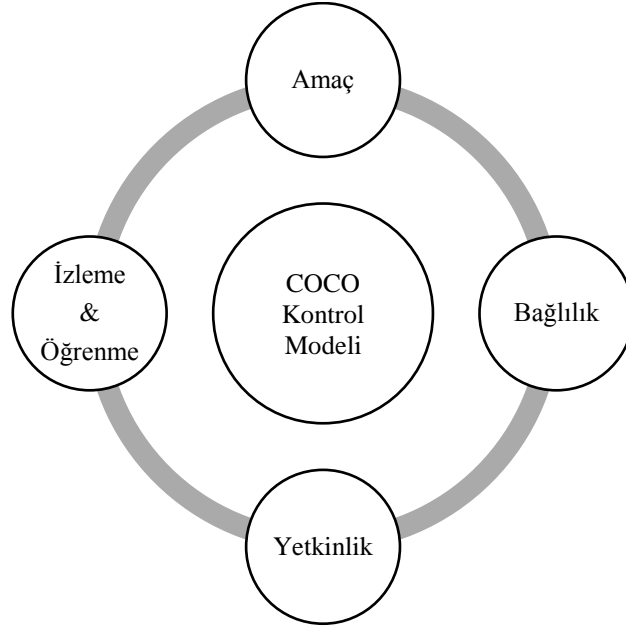
COCO modeli, 4 temel alan ve 20 kriterin bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur. COCO modelini oluşturan temel alanlar şunlardır (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015);

Amaçlar: COCO modelinin ana amacı işletme hedeflerine ulaşmaktır. İşletmenin sahip olduğu amaçlar, politikalar, risk yönetimi ve performans amaçları hedefleri içinde barındırmaktadır. İşletme hedeflerinin ilgilere iletilmesi, hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin analiz edilmesi, politikalar ve planların yapılması bu unsur içerisinde yer almaktadır.

Bağlılık: Etkin bir iç kontrol sistemi için olmazsa olmaz unsur insandır. İşletmede personel görevlerinin verilmesi iç kontrol sistemleri açısından önemli bir durumdur. Bu yüzden işletme çalışanlarına görev ve sorumluluklar verilerek işletmenin hedeflerine ve iç kontrol sisteminin başarıya ulaştırılması sağlanmaktadır. İşletme personeline verilecek görev ve sorumlulukların işletme hedefleriyle uyumluluk göstermesi önemli bir durumdur.

Yetkinlik: İşletme çalışanlarının, işletme bilgi sistemleri ve kontrol süreçlerinin taşıması gereken özellikleri belirtmektedir. İç kontrol sisteminin başarısı ile işletme çalışanların yetkinlikleri açısından doğru yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

İzleme ve Öğrenme: İşletmenin oluşturulmuş olduğu iç kontrol sisteminin sürekli olarak gözlenmesi ve işletme çevresinde meydana gelen değişim ve gelişmelerin takip edilmesini belirtmektedir.



Şekil 2: COCO Kontrol Modeli

Kaynak: Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*. 99, 95-119.

COCO modeli, yukarıda şekilde belirtildiği temel dört unsurun dairesel bir döngüde olduğu görülmektedir. Bu döngü ile kontrol süreci içerisinde yer alan bu dört unsur sürekli olarak birbirleriyle ilişkili olan unsurlardır. Bu unsurlar birbirlerini takip etmektedir (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015: 106).

1.6.2. Bilgi Teknolojileri COBIT Ve İç Kontrol

COBIT modeli, 1996 senesinde Bilgi ve İletişim Teknolojileri İçin Kontrol Hedefleri (COBIT - Control Objectives for Information Technology) ISACA (Information Systems Audit and Control Association) ve ITGI (IT Governance Institute) tarafından oluşturulmuştur (Şık, 2013; Uzunay, 2007).

COBIT, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kontrol altına alınmasını amaçlayan bir modelledir. Ayrıca elde edilmek istenen kontrol hedefleri ve bu hedefleri elde etmek için gerekenlerin tasarlanması olarak tanımlanan bir iç kontrol modellemesidir. Bu modelde, işletme faaliyet amaçları doğrultusunda bilgi-işlem kaynaklarının tercih edilmesini ve hizmetlerin kaliteli, güvenli ve hukuka uygun olarak yürütülmesi amaçlanmaktadır. COBIT iç kontrol modeli faaliyet değil kontrol odaklıdır. COBIT modeli, işletmelerin neler yapması ile ilgilenmektedir (Uzunay, 2007: 3).

COBIT modeli özellikle işletmeler faaliyetleri için kullanılan yazılımların oluşturabilecek riskleri belirlemek için kurulmuştur. Sistemin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanmasından işletme yöneticileri sorumludurlar. İşletme içinde yer alan denetçiler ise sistemin uygulanmasından sorumlu olan kişilerdir (Dabbağoğlu, 2007).

COBIT modeli, işletmelerin bilgi-iletişim teknolojilerinde oluşabilecek riskli durumları denetim altına almak için oluşturulmuş bir modelledir. Bu modelleme özellikle işletmede üst düzeyde yer alan yöneticiler tarafından ortaya konmuştur. COBIT modellemesinin amacı, işletmelerin kullandığı bilgi-iletişim teknoloji ve yazılımlarında oluşabilecek riskleri kontrol altında tutmak, güvenilir mali raporlar oluşturmak, işletme süreçlerinde etkinlik, yasalara uygunluk ve elde edilen bilgilerin gizliliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Aksoy, 2005: 145).

İşletme yöneticileri COBIT modeli ile, işletmelerde sistemleştirme, kontrol amaçları, faaliyet amaçları, risk analizi, yetkili ve güvenli personeller, faaliyet kontrollerini ve analiz edilmesini amaçlamaktadırlar (Yüksel, 2020).

COBIT modeli, bilgi teknoloji kaynaklarını birbirleriyle uygunluğunu ve gereksinimleri karşılama düzeylerini tespit etmek amacıyla yedi unsur belirlemiştir. Bu unsurlar (Eralp ve Bozbaş, 2014: 101);

- Etkililik,
- Verimlilik,
- Gizlilik,
- Bütünlük,
- Kullanılabilirlik,
- Uyum,
- Güvenlik'tir.

COBIT iç kontrol modelinin amacı, ”Denetçiler ve yöneticiler aracılığıyla faaliyetlerde kullanılan uluslararası bilgi teknolojilerini analiz etmek, tanıtmak ve geliştirmektir. Bu yönüyle COBIT, etkili olarak uygulandığı takdirde hedeflere başarıya ulaşmasına yardımcı olacak bir kontrol modelidir ve bilgi teknolojilerinin kurumsal ihtiyaçları karşılamak noktasında yeterli olmasını amaçlamaktadır.“ (Eralp ve Bozbaş, 2014: 101).

1.6.3. Sarbanes-Oxley Yasası (Sox) Ve İç Kontrol

ABD’de ortaya çıkan muhasebe iş ve işlerindeki skandal mali raporlamalar denetim ve kontrol ile ilgili olarak güvensiz bir ortam oluşmasına neden olmuştur. ABD’de faaliyet gösteren Enron, Worldcom, Xeros şirketlerindeki muhasebe ve mali raporlardaki skandallar yatırımcıları olumsuz etkilemiştir. Bu durumdan dolayı 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasası çıkartılmıştır. SOX yasası, ABD’de kamuya ait kuruluşların denetlenmesi amacıyla oluşturulmuştur (Küçük ve Uzay, 2009: 240; Coates, 2007: 91).

İç kontrol sistemi ve iç kontrol faaliyetlerinin etkin olmasını sağlamak amacıyla SOX yasası oluşturulmuştur. SOX düzenlemesi, halka arz edilen şirketlerdeki yatırımcıları korumak amaçlanmıştır. SOX yasasında iç kontrol sistemi için bir denetim komitesinin kurulması ve bu komitenin iç kontrol sistemini denetlemesi gerekliliği belirtilmiştir. Denetleme sonucunda raporlamalar oluşturularak yetkili kişilere iletileceği belirtilmiştir (Foster ve Shastri 2013: 184; Goh ve Li, 2011: 976).

Sarbanes-Oxley, iç kontrol sistemi oluşturulması ve etkinliğinin incelenmesi işletme yönetiminin görevi olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle işletmelerde etkin olacak bir iç kontrol sisteminin kurulmasını işletme yöneticilerine görev ve sorumluluk olarak verilmiştir (Çukacı, 2012: 34).

SOX 2002’de iç kontrol sistemi düzenlemelerine 302 ve 404. bölümlerde yer verilmiştir. 302. Bölümde işletmelere ait yıllık raporlamalar ile iç kontrol sistemindeki değişimlerin rapor edilmesi gerekliliği belirtilmiştir (Agbejule ve Jokipii, 2009: 501). 404. Bölümde ise işletme yöneticileri ve denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilen İç Kontrol Finans Raporlamasıyla ilgili durumlara yer verilmiştir (Fan, Li ve Raghunandan, 2017: 73). Ayrıca 404. Bölümde iç kontrol sisteminin yeterliliği açısından yıllık raporlar sunulacağı ve bağımsız denetçiler aracılığıyla işletme yönetimlerinin denetleneceği belirtilmiştir (Altamuro ve Beatty, 2010: 61). Ayrıca bu bölümün amacı olarak şirketlerin mali raporlarının üzerinde iç kontrol etkinliği hakkında kamuoyuna bilgi verileceği ve hileli durumları ve muhasebe işlemlerindeki uygunsuzlukların önüne geçerek yatırımcıların ve kamunun çıkarlarını muhafaza etmek amaçlanmaktadır (Sun, 2016: 280).

Sarbanes-Oxley ile işletmelerin güvenilir olmasının yanı sıra bağımsız kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin de güvenilir olmasını sağlamak amaçlanmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim işlemlerinde iç kontrol ve iç kontrol

sisteminin varlığı veya olgunluğunun oluşturulması amaçlanmaktadır. İç kontrol ve iç kontrol sistemleri üzerinde daha sıkı bir denetim kurulması gerekliliği belirtilmiştir (Aksoy, 2020, 34-37).

Sarbanes-Oxley iç kontrol sistemi, kurumsal yönetimin daha iyi bir şekilde yönetilmesini oluşturmaya yönelik düzenlemeler içermektedir. İşletmelerdeki mali ve mali olmayan bilgilerin doğruluğu ile ilgili işletme yönetimlerinin sorumluluklarında artış ve bağımsız denetçilerin görevlerini geliştirmektedir (Paletta ve Alimehmeti, 2018: 277).

Sarbanes-Oxley ile işletmeler için getirilen sorumluluklar şunlardır (Udeh, 2012: 5; Goh, 2007, 1; Stephens, 2008, 7; Aksoy, 2007, 253-254; Akküçük, 2009, 10-11; İbiş ve Çatıkkaş, 2012; 109);

- Bu düzenleme ile şirketlerin yöneticileri ve bağımsız olarak bulunan dış denetçilere birçok görev verilmiştir.
- Bağımsız denetim faaliyetlerinde sistemin kurulması ve etkinliğinin gerçekleştirilmesi önemlidir.
- Borsaya kayıt edilmiş işletmeler iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri için denetim kurulu kurmaları gerekmektedir.
- Finansal raporlar ve bu raporları oluşturan işletmeler denetleyen denetim kurulları, sadece bağımsız denetçiler ve en az bir finans uzmanının bir araya gelmesiyle kurulmalıdır.
- Denetim hizmeti gerçekleştiren işletmeler aynı zamanda danışmanlık görevinde bulunmaları yasaklanmıştır.
- İç kontrol ile ilgili görev ve sorumluluk, işletme yöneticilerine, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında dağıtılmıştır.
- İşletme yöneticileri tarafından iç kontrol raporlarının oluşturulması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla uyumlu şekilde analiz etmesi gerekmektedir.
- Bağımsız dış denetçiler, işletme yöneticilerinin hazırlamış olduğu iç kontrol raporunu onaylamaları gerekmektedir.
- Halka arz edilen işletmelerin, mali konularda görev ve sorumluluk verdikleri çalışanlarına 'etik kodu' verip vermediklerini belirtmeleri gerekmektedir.

- CEO(chief executive officer) ve CFO (chief financial officer) 'lara, işletmelerin finansal tablolarını inceleyerek, inceleme sonucunda oluşmuş bilgilerin doğrulunu analiz ederek onaylama görevi ve sorumluluğunu onlara vermişlerdir.
- Denetim görevi PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)'na verilmiştir.
- SOX, ilkelere sahip muhasebe standartları oluşturmuştur.

1.6.4. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve İç Kontrol

ABD'de muhasebe faaliyetleri yönetenler özel muhasebeciler ve kamu muhasebecileri olmak üzere iki gruba ayrılmışlardır. Özel muhasebeci olarak faaliyet yürütenler şirketlerde, eğitim kurumlarında, vakıflarda, derneklerde ve sosyal yardımlaşma kuruluşlarında çalışmaktadırlar. Kamu muhasebecisi olarak faaliyet yürütenler kamu kurum ve kuruluşlarının tüm hesaplarını kayıtlarını tutan kişilerdir. Kamu muhasebecileri görev alanı olarak bağımsız denetim, vergi düzenlemesi ve bunlarla ilgili olarak yapılan danışmanlıkların hizmetlerini vermektedirler (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 107).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) 1887 yılında kurulmuştur. AICPA günümüzde de ABD'de faaliyet sürdüren bir meslek kuruluşudur. AICPA muhasebe alanında iş ve işlem gerçekleştiren en önemli meslek kuruluşlarından birisidir. AICPA'nın temel amacı, muhasebe mesleğini sürdüren üyelerinin haklarını korumak, eğitimlerini sağlamak, meslekte standartlarını oluşturmak ve muhasebecilik için kendilerine yetki belgelerini vermektir. AICPA'nın en kritik işlevi, ABD genelinde kabul görecekle ve benimsenecek muhasebe standartları ve bağımsız denetim standartlarını oluşturmaktır (Yurtsever 2010: 29).

AICPA, muhasebe ve denetim alanında düzenleme ve standartlar getiren bir meslek örgütüdür. AICPA 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-GKGDS (United States Generally Accepted Auditing Standarts-USGAAS)" bildirisini oluşturmuştur. Bu bildiride etkili ve doğru bir şekilde denetim işlemi gerçekleştirilebilmesi için gereken koşullar açıklanmıştır. GKGDS'de faaliyet alanı içerisinde iç kontrol sistemi konu edilmiştir (Aksoy, 2005).

AICPA iç kontrol sistemine özellikle önem vermiş ve bu konunun üzerinde durmuştur. AICPA'nın ele aldığı iç kontrol COSO tarafından açıklanan iç kontrol ile benzerlik

göstermektedir. AICPA iç kontrolü şirket yöneticileri ve yönetimi aracılığıyla kurulan ve iç ve dış denetimcileri denetleyen değerlendiren sistemsel yapı olarak tanımlamıştır. Denetim işlevini yerine getiren kişiler, şirketlerin iç kontrol sistemini ve sistemin etkinliğini gözden geçirmeli ve analiz etmesi gerekliliği belirtilmiştir. AICPA'da ayrıca iç kontrol sisteminin amacı olarak, doğru ve güvenilir mali tablolar, raporlamalar, etkin ve verimli işletme süreçleri, kanun ve yasalara uygunluk, kaynakların muhafaza edilmesi ve yatırımcılara güvenli bir ortam sunmak yer almaktadır. Belirtilen bu yönler ile COSO iç kontrol ve iç kontrol sistemi yapısıyla tamamen bir uygunluk ön plana çıkmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:101).

AICPA iç kontrol kavramı ve iç kontrol sistemi üzerinde durmuştur. İç kontrol sistemi düzenlemesinde COSO tarafından ortaya konulan sistemsel yapı dikkate alınmıştır. Bu yüzden AICPA tarafından ortaya konan iç kontrol sistemi ile COSO tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi arasında benzerlikler gözükmektedir. İç kontrol sistemi ile ilgili önemi şu şekilde belirtmiştir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:101);

- Kuruluşların kapsam ve ölçükleri günden güne farklı ve zor bir duruma dönüşmektedir. Bu durumdan dolayı etkili kontrol süreçleri ve raporlamalarda güvence sağlanmalıdır.
- İç kontrol sistemi hileli durumları, hatalı raporlamaları ve usulsüz durumların önüne geçmesi gerekmektedir.

AICPA tarafından iç kontrolün gerçekleştirilmesi gereken durumlar şunlardır;

- İşletmenin organizasyon yapısının planlanmasına uyumlu olmalı,
- Kaynakların muhafaza edilmesini sağlamalı,
- Faaliyetlerde etkinlik gerçekleştirilmeli,
- Yöneticiler tarafından oluşturulan hedef ve planlarla entegre olmalıdır.

1.6.5. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve İç Kontrol

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Kurum iç denetimi tanımlamak, bu mesleği geliştirmek, denetim eğitimi vermek, iç denetime ait uluslararası anlamda kabul edilebilir standartlar oluşturmak için kurulmuştur (Zencirkıran, 2015: 67-68).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) meslek kuruluşu olup, aynı zamanda iç denetimle ilgili otorite sağlayan ve iç denetime yön veren bir meslek kuruluşudur. IIA'nın esas amaçları şunlardır (Uyar, 2010);

- İç denetçileri yönlendirmek,
- İç denetçilerin eğitimini ve mesleki bilgi düzeylerini artırmak,
- İç denetçi meslek standartlarını belirlemek,
- İç denetçi mesleği uygulama standartlarını oluşturmak,
- İç denetçilere eğitimlerini düzenlemek ve gerçekleştirmek,
- İç denetçi meslek sertifikası vermektir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1978 yılına gelindiğinde "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" yayımlanmıştır. Bu bildiride iç kontrole ve iç denetime ait kavramlara yer verilmiştir. Bu kavramlar tanımlanmış, faaliyet alanları belirlenmiş, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği için kriterler oluşturmuştur. 1983 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü "İç Denetçi" çalışması yayımlanmıştır. Bu çalışmada iç kontrolle ilgili şunlara yer verilmiştir (Uzay, 1999: 7);

- Kontrol faaliyeti işletme yönetimi tarafından uygulanarak hedef ve amaçları elde etmek kolaylaştırılmalı,
- İşletme yönetimi kontrol kavramını planlamalı, oluşturmalı ve yönetmeli,
- Kurumun hedeflerinin elde edilmesini sağlamak adına kontrolü işletme süreçleri ile bütünleştirmeli,
- Kontroller; önleyici, tespit edici ve yönlendirici olmalıdır.

Kontrol kavramını 3'e ayırmıştır: İdari açıdan kontrol sağlamak, yönetim açısından kontrol sağlamak ve iç kontrol.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuş, merkezi ABD olan uluslararası alanda bağımsız olarak iç denetim faaliyetini yürütmek ve düzenlemek üzere kurulmuş meslek kuruluşudur. İç Denetçiler Enstitüsü üyesi olan iç denetçilerin mesleklerini gerçekleştirirken uygulayacakları denetim standartlarını ve meslek kurallarını 1999 yılında yayımlamıştır (Uzay, 1999: 7).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim faaliyeti ve mesleği için kurallar ve standartlar belirlemiştir. Ayrıca iç denetim faaliyeti gerçekleştirecek kişiler için eğitim faaliyetleri ve sertifika programı oluşturmuştur (Uzay, 1999: 7, IAA, 1999).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrol ve iç kontrol sistemini düzenlemiştir. 1999 yılında yayınladıkları bildiriye bu düzenlemeye yer vermişlerdir. IIA tarafından oluşturulan iç kontrol COSO tarafından oluşturulan iç kontrol ile uyumluluk ve benzerlik göstermektedir. IIA tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol, işletme yönetiminde mutlaka olması gereken ve olmadığı düşünülemeyecek bir durumdur. İç kontrolde etkin ve verimli olmak, mali planlamanın yerine getirilmesi, mali tablolar, mali raporlamalar, raporların güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uyumluluk, hedeflere yönelik faaliyet, işletmelerde süreklilik olarak belirtilmiştir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 104).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü yayınlamış olduğu iç denetim standartlarında iç kontrol ve sistemine dair çeşitli kriterler ve kurallar getirmiştir. İç kontrol sistemi IIA'ya göre riskleri kontrol etmek ve hedeflenen amaçları elde etmek için gerekli tedbirlerin alınması olarak belirtmiştir. IIA tarafından iç kontrol sistemi için işletme yöneticileri hedefler için güvenilir ortam oluşturmaları, tedbirleri almalı, planlamalı, düzenlemeli ve çalışanların hedeflere yönelik faaliyetlerini sağlamalıdır (TİDE, 2017:1-29).

IIA 2013 yılında iç kontrol ve iç denetim ile ilgili bildirisini güncellemiştir. Bu güncelleme ile uluslararası iç denetim standartları ve iç denetim görevini yerine getirenlerin görev ve sorumlulukları belirtilmiştir. IIA'nın yaptığı düzenlemenin amacı (Uyar, 2010);

- Uygulamalarda temel kıstaslar belirlemek,
- İç denetim süreçlerinin uygulama çerçevesini oluşturmak,
- İç denetimi yapan kişilerin performanslarının analiz etmektir.

Yapılan düzenleme ve belirlenen standartlarda iç kontrol ile ilgili olarak ta düzenlemeler yapılmıştır. Düzenleme ile iç kontrol sisteminin oluşturulması, denetlenmesi, gözlemlenmesi ve analiz edilmesine dair düzenleme ve standartlar oluşturulmuştur (Uyar, 2010).

1.6.6. Systrust Modeli Ve İç Kontrol

System Trust modeli, AICPA ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) bir araya gelmesi sonucunda oluşturulmuş bir modelledir. İşletmelerin müşterilerinin, ortaklarının ve yönetimin memnun olmasını gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir sistemdir. System Trust (SysTrust) modeli 1999 yılında oluşturulmuştur. SysTrust modeli güvenli bir modelleme olmak amacı taşımaktadır. Bu modellemede güvenli durum oluşturması için gerekli kıstas ve standartları belirlemiştir. SysTrust modelini gerçekleştirenler güvenlik, ulaşılabilirlik ve dürüstlük olmak üzere 3 temel ilke belirlenmiştir. Bu ilkeleri uygulayıcılar analiz etmeli ve denemelidir. SysTrust modelinde dijital ortamda oluşturulan bilgiler depolanmalı, güvenilir mali raporlamalar oluşturulmalı ve işletme yönetimi amaçlara ulaşmayı hedeflemelidir. (Eralp ve Bozbaş, 2014).

SysTrust modelinde yer alan iç kontrol modeli, işletmenin bilgi sistemi olarak adlandırılmıştır. Bu yüzden modellemede belirtilen iç kontrol kavramı, işletmenin amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalı ve gerçekleştirilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Ayrıca bu modellemede iç kontrol sisteminin sorumluluğu işletmenin üst düzey yöneticilerine aittir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması ile ilgili görev ve sorumluluk bağımsız dış denetçilere verilmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014: 102; Aksoy, 2005).

1.6.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Denetim Yönergeleri Ve İç Kontrol

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), uluslararası düzeyde muhasebe alanında geçerli olan standartları oluşturan ve geliştiren bir kuruluştur. 1977 yılında muhasebe alanında düzenleme yapmak, standartlar belirlemek ve geliştirmek üzere bu meslek kuruluşu kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu muhasebe işlemleri ve bu alanda çalışanlar için meslek kriterleri oluşturmak, Uluslararası anlamda

denetim standartları oluşturmak, eğitim standartları oluşturmak, uluslararası kamu sektöründe muhasebe işlemleri için standart belirlemek ve geliştirmek için kurulmuş bir kuruluştur. IFAC, muhasebe alanında uluslararası denetim ve güvence oluşturmak amacıyla denetim faaliyetleri için standartlar ve kriterler oluşturup yayınlayan bir kuruluştur. IFAC içinde yer alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) muhasebe ve iç kontrol sistemi ile ilgili kural ve standartlar yayımlanmıştır. IFAC, muhasebe ve iç kontrol sistemi için denetim riski unsurlarını belirlemiştir. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 104-105).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu aracılığıyla yayımlanan uluslararası denetim standartlarında iç kontrol kavramına yer verilmiştir. İç kontrol sistemi, işletme hesaplarında ortaya çıkan ve mali tablolarda olumsuz etki yaratan hata ve noksanlıkları tespit belirlemeye yönelik bir kavramdır. İç kontrol sistemi olmadığı durumda hesaplarda hatalar, hileler ve noksanlıklar meydana gelebileceği belirtilmiştir. IFAC iç kontrolle ilgili ISA (uluslararası Denetim Standartları) da ” Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol” başlığında iç kontrol sistemiyle ilgili görev ve sorumluluk işletmenin yöneticilerine verilmiştir. ISA 400’de iç kontrol sistemine ait unsurlar şunlardır (IFAC, 2008);

- Muhasebeye ait sistem,
- Kontrol ve kontrol ortamı,
- Kontrole ait prosedürler olarak belirtilmiştir.
- IFAC tarafından oluşturulan ISA standartlarında iç kontrol sisteminin sorun olduğu ve etkin bir şekilde yürümediğini gösteren durumlar şunlardır;
- Kontrol ortamının etkin olmadığını gösteren durumlar,
- Mali işlerin yetkili kişiler tarafından yeterince denetlenmemesi,
- İç kontrol faaliyetleri sonucunda gün yüzüne çıkarılan hileler, hatalar ve noksanlıklar,
- İşletme yöneticilerin gerçekleştirdiği hatalı durumlar,
- İşletmede çıkan sorun ve hatalarla ilgili tedbirlerin alınmaması,
- Risk değerlendirme adımlarına yer verilmemesi,
- Denetçi tarafından yeterli ve etkili değerlendirme yapılamaması,
- Risklere karşı kontrol faaliyetlerinin yapılmaması,
- Denetçi tarafından belirlenen durumlar,

- İşletme yöneticilerinin, şirket bilançosu oluşturmalarına katılmamalarıdır.

IFAC'a göre iç kontrol sistemi, işletme kaynaklarının muhafaza edilmesi, hile ve yolsuzların tespit edilmesi ile önlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru, güvenilir ve vaktinde oluşturulması, işletme süreçlerinin amaçlara yönelik oluşturulması, hedeflerin gerçekleştirilmesinin sağlanması, işletmenin etkin ve verimli şekilde yönetilmesi, işletme yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uyulması olarak belirtilmektedir (Gönen ve Ergun, 2008:187)

1.6.8. Sponsor Organizasyon Komitesi (COSO) Ve İç Kontrol

İç kontrol sistemi ile ilgili olarak çeşitli görüşler ve düzenlemeler yayımlanmıştır. Oluşturulan bu yapılar çeşitli özelliklere ve kurallara sahip yapılardır. Bu modeller arasında en önemlisi ve uluslararası anlamda bilinen yapı COSO tarafından ortaya konmuş olan yapıdır. COSO, ABD'de oluşturulan bir iç kontrol yapısıdır. Özel sektörde kullanılması amacıyla oluşturulan bu yapı zamanla kamu sektöründe de kabul görmüştür (Güner, 2009: 188).

İç kontrol özellikle 1970'li yıllarda ABD'de Watergate savcısının iç kontrol olgusunu önemsemesiyle dikkat çekmiş ve daha çok bilinen bir kavrama dönüşmüştür. Savcı tarafından gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda 1977 yılında esas içeriği iç kontrol olan "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) kullanılmaya başlanmıştır. Bu kanunla birlikte 1980 senesine gelindiğinde ise iç kontrol sürecine daha çok önem verilmeye başlanmıştır. 1985 yılında Hileli Finansal Raporlamalarla ilgili olarak Treadway komisyonu, diğer adı Ulusal Komisyon oluşturulmuştur. Komisyon Hileli Finansal Raporlama ile ilgili bir rapor hazırlamıştır. Bu rapor COSO'nun kurulmasına ortam hazırlamıştır (Ceyhan ve Apan 2014: 181).

ABD'de muhasebe, denetim, finans vb. alanda beş bağımsız örgüt bir araya gelerek COSO'yu kurmuşlardır. Bunlar (COSO, 2013);

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association),

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants),

Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International),

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants)'dür.

Sponsor Organizasyon Komitesi, muhasebe işlemleri sonucunda oluşturulan mali raporları incelemek amacıyla 1985 yılında kurulmuştur. COSO, mali raporlamaların kaliteli olmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuş gönüllü bir topluluktur. COSO'nun amacı muhasebe işlemlerinde ve raporlamalarında hatalı ve sahte işlemlerin olmamasını sağlamaktır (COSO, 2013).

COSO, 1992 yılında iç kontrol ve iç kontrol sisteminin sahip olması gereken özellikler ve kapsama alanı ile ilgili olan COSO Yapısı (COSO Internal Control Framework) isimli bir bildiri yayımlamıştır. Sonucunda bildiri uluslararası anlamda kabul görmüş bir bildiri haline almıştır. Bildiride yer alan iç kontrol (COSO, 1992);

- İşletme süreçlerinde etkinlik ve verimliliği,
- Kanunun ve düzenlemelerle eşgüdüm içinde,
- Mali raporların güvenilirliğinin oluşturan, bir işletmenin yöneticileri ve çalışanları aracılığıyla gerçekleştirilen bir faaliyettir.

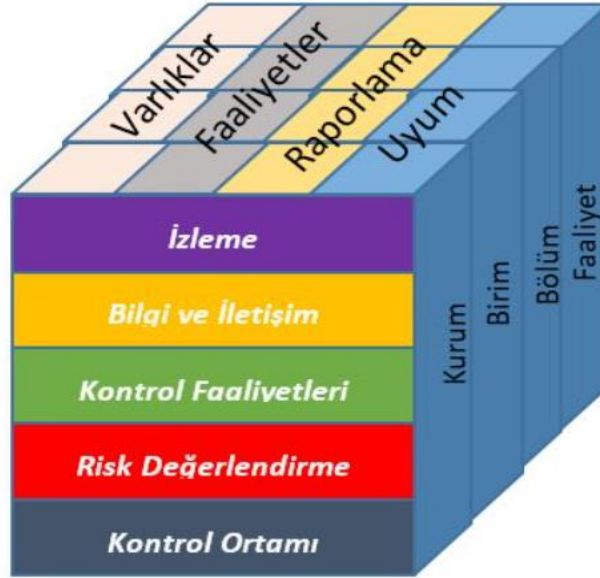
İşletmelerin ilişkide bulunduğu çevrenin zaman içerisinde değiştiği COSO tarafından gözlemlenmiştir. 1992 yılından sonra bu durum COSO tarafından değerlendirilerek iç kontrol yapısında düzenleme gerçekleştirilmiştir. Değerlendirme ardından işletmenin güçlü iç kontrol sistemine haiz olması için bu sistemin sahip olması gereken beş unsur 2013 yılında yapılan düzenleme ile belirlenmiştir. Belirlenen beş temel unsur birbirleriyle ilişki içinde olan unsurlardır. Bu beş unsur şunlardır (COSO, 2013);

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme



Şekil 3: COSO Piramiti

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (1994). Internal control-integrated framework, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants.



Şekil 4: COSO Küpü

Kaynak: COSO KÜPÜ Erişim adresi: <https://www.dmo.gov.tr/Yardim/IcKontrol> (Erişim tarihi: 30/06/2022).

Yukarıdaki verilen Şekil 4 COSO Küpü olarak adlandırılmaktadır. COSO küpünde yan yüzeyde yer alan kısımdaki bölüm işletmenin seviyesini ifade etmektedir. Bu kesim işletmenin sahip olduğu yapıyı, kuruluş zamanını, bağlı halde bulunduğu ortaklarını, işletme süreçlerini, işletme bölümlerini vb. iç kontrol gerçekleştirilen bölümleri içerisine almaktadır. Küpün üstünde yer alan terimler ise, süreçler, raporlar ve uyum olarak ayrımı

gerçekleştirilen amaçları ifade etmektedir. Yan tarafında yer alan beş unsur ise COSO iç kontrol sisteminin temel beş unsurunu ifade etmektedir. Sırasıyla; ***kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izlemedir*** (McNally, 2013: 4; Kurt ve Uçma, 2013: 85).

Belirtilen bu beş temel unsur bir araya gelerek iç kontrol sisteminin bütünleşik çerçevesini oluşturmaktadır. COSO 2013 çerçeve programı beş ana unsuru (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim, izleme), işletme hedeflerini (faaliyetler, raporlar, uyum) ve organizasyon yapıları (işletme yapısı, işletme kaynakları, işletme bölümleri, işletme fonksiyonları vb.) üç bakış açısını içermektedir (Akwaa-Sekyi ve Gene 2016: 363; Chiu ve Wang 2019: 91).

COSO işletmelerin yönetilmesi anlamında başarılı bir iç kontrol sisteminin elde edilebilmesini için gerekli olan faaliyetlerin nasıl yönetilmesi gerekliliğini belirten sınıfında çok başarılı bir modellemedir. Bu nedenle, dünyadaki ekonomik ve işletme yönetimlerden meydana gelen gelişme ve değişimlerinden etkilenen bir modellemedir. Bu durumdan ötürü 1992 yılında ortaya çıkan bu model, gerçekleşen gelişim ve değişimler neticesinde 2013 yılında tekrardan gözden geçirilerek günün koşullarına göre düzenlenmiştir (Dickins ve Fay, 2017: 119). COSO 1992 çerçevesinin yeterince açık ve anlaşılabilir düzeyde olmaması, son dönemdeki hızlanan teknolojik gelişme ve unsurlar, kurumsal yönetim düzeyinin artması, kurumsal yapıların çok fazla farklılaşması, yenilenen yasalar, kural ve standartlar, risklerin ve risk temelindeki yaklaşımların ihtiyacının artarak çoğalması, hile tespitindeki beklentiler, piyasaların küresel bir boyut kazanması, dikkate değer yönetim sıkıntıları, kurumların hesap verebilirlikleri için beklentilerin yükselmesi vb. nedenlerle 1992 COSO İç Kontrol Çerçevesinin yenilenmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (COSO, 2013; Protiviti, 2014:1; Bekci ve Köse, 2017:19; Bulut, t.y.).

2013 yılı ile 1992 Çerçevesinde aşağıdaki ana değişiklikler yapılmıştır (Protiviti, 2014:3-4; Bulut, t.y.):

- En önemlisi 1992'ye göre yönetimin daha da etkili iç kontrolü nelerden oluşturulacağını anlamasını kolaylaştırmak ve kurumlara rehberlik edecek olan iç kontrolün beş bileşenini oluşturan ilkelerin sayılması ve tanımlanmasıdır.

- Bir öncekinde hedef belirlemek iç kontrolün ön koşulu olarak görülürken 2013'te çalışılarda bu koşul olarak ortaya konulmamıştır.
- Yeni çalışmada teknoloji ve buna bağlı durumların önemi çok fazla dikkate alınmıştır.
- Yönetişimin ne kadar önemli olduğu belirtilmiştir.
- COSO küpünde bulunan mali raporlama hedefleri kurumda ve kurum dışında mali ve mali olmayan raporlamaları içerisine alacak durumda genişletilmiştir.
- COSO yeni Çerçeve, bilgi ve iletişim ile birlikte kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ile olan bağlantıyı açıkça vurgulamakta; doğru bilgi ile kurum içerisinde daha uygun kademelerle serbest biçimde dolaşmasının iç kontrolün başka içeriklerinin daha etkili şekilde çalışması için çok daha fazla önemli olduğunu anlatmaktadır.
- Ayrıca bu çerçevede teknolojiye ait sistemler vasıtasıyla devamlı izlemelerin daha etkili yapılabileceği belirtilmektedir.

COSO işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin, işletmenin en üst yönetiminden en alt yönetim birimlerine kadar sunulan bir sistemdir. COSO tarafından oluşturulan bu sistem, işletme amaç ve hedeflerine ulaşılabilmesini amaçlamaktadır. Bu başarıyı sağlanması için dört temel durum bulunmaktadır. Bunlar (Ernawati ve Faisol, 2020: 38);

- İşletmedeki tüm finansal tabloların güvenilir yapıya sahip olması,
- İşletmede faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulması,
- İşletme yönetimi tarafından ortaya konan amaç ve hedeflerin en üst yöneticilerden en altta bulunan çalışanlara kadar benimsenmesi,
- İşletme süreç ve kaynak kullanımında verimlilik sağlanmasıdır.

COSO modelinin yapısal çerçevesini, iç kontrol sisteminin işletme süreçlerinde verimliliği sağlaması, oluşturulan hedeflere yönelik yürütülmesi, mali işlemlerin ve raporların güvenilir olması ve yasa-düzenlemelere eksiksiz bir şekilde uyum gösterilmesi oluşturmaktadır(Sutaryo ve Sinaga, 2018: 24).

COSO iç kontrol modellemesinin diğer iç kontrol düzenlemelerinden ayıran iki temel özelliği vardır. Bunlar; Risk odaklı yapısı ve mali olmayan durumları da içerisinde barındırmasıdır. Bu duruma ek olarak, COSO modellemesi geneli kapsayan bir görüşü benimsemektedir. Bu görüşle birlikte COSO iç kontrol yapısı, işletme içerisinde yer alan

bölümlerin hepsini göz önünde bulundurarak ve ihtiyaç analizi yaparak ortak bir organizasyon yapısı oluşturmayı sağlamaktadır (Topcu, 2013: 10).

COSO modeli, kurumlara etkili iç kontrol sistemine ulaşmak için süreçlerini nasıl iyileştirme ve geliştirmelerini belirten en iyi modeldir. İş dünyasındaki ve kamudaki değişimlerden etkilenen ve gelişen bir modeldir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi 1992 yılında yayınlanan ilk model 2013 yılında zamanın şartlarına uygun olarak geliştirilmiştir. Yapılan değişiklikler çağın olmazsa olmazı internet, teknolojik gelişmeler, sosyal medyada yapılan çalışmalar, mobil cihazlardaki kullanımı, yedekleme ve bulut sistemleri, bilgisayar sistem değişiklikleri ve şirketlerdeki çok uluslu sisteme geçiş ile birlikte yaşanan gelişimlere uyum sağlamak olarak değişiklikler yapılmıştır. (Türedi ve Koban 2015: 103)

1.7. İç Kontrol Kavramının Unsurları

İşletmelerin kendine has özelliklerin var olması, tüm işletmeler için uygulanabilecek genel bir iç kontrol sistemi oluşturmak zor olmaktadır. İşletmelerin gerçekleştirdikleri süreçlere uygun ve ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde iç kontrol sistemi kurması gerekmektedir. İç kontrol sistemi işletmenin ihtiyaçlarıyla uyumlu, yeterli kapsamda ve en az gidere sahip şekilde oluşturulması işletmenin yöneticileri tarafından gerçekleştirilmelidir. İşletmede iç kontrole gerektiği kadar sahip olduğunu ortaya koyan unsurlar iç kontrolün faktörleri olarak belirtilmektedir (Ömürbek ve Altay 2011: 383-384; Aktürk ve Kılıç 2015: 6567).

- İç kontrol sistem öğeleri ilk olarak Uluslararası Denetim Standartları 400 (ISSIA400) tarafından üç unsur olarak belirtilmiştir. Bu unsurlar (Soyer, 2005):
- Muhasebeye ait sistem
- Kontrol ortamı
- Kontrole ait prosedürler olarak ifade edilmiştir.

Sonrasında ise sisteme ait unsurlar COSO tarafından geniş düzeyde ele alınmış ve açıklanmıştır (COSO, 2013). İşletmelerde kontrol sisteminin gerektiği kadar sahip olup ya da sahip olmadığını gösteren unsurlar iç kontrol kavramının bileşenleri olarak ifade edilmektedir. COSO'ya göre, iç kontrol, ilk olarak, verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması ve beş unsurun bir araya gelmesi ile oluşmaktadır. Bu

unsurlar, bir kurumun sahip olduğu özelliklere ve faaliyet alanlarına özgü olarak oluşturulur ve uygulanır. İç kontrolün sahip olduğu unsurlar şunlardır (Akwa-Sekyi ve Gene 2016: 363; Chiu ve Wang 2019: 91);

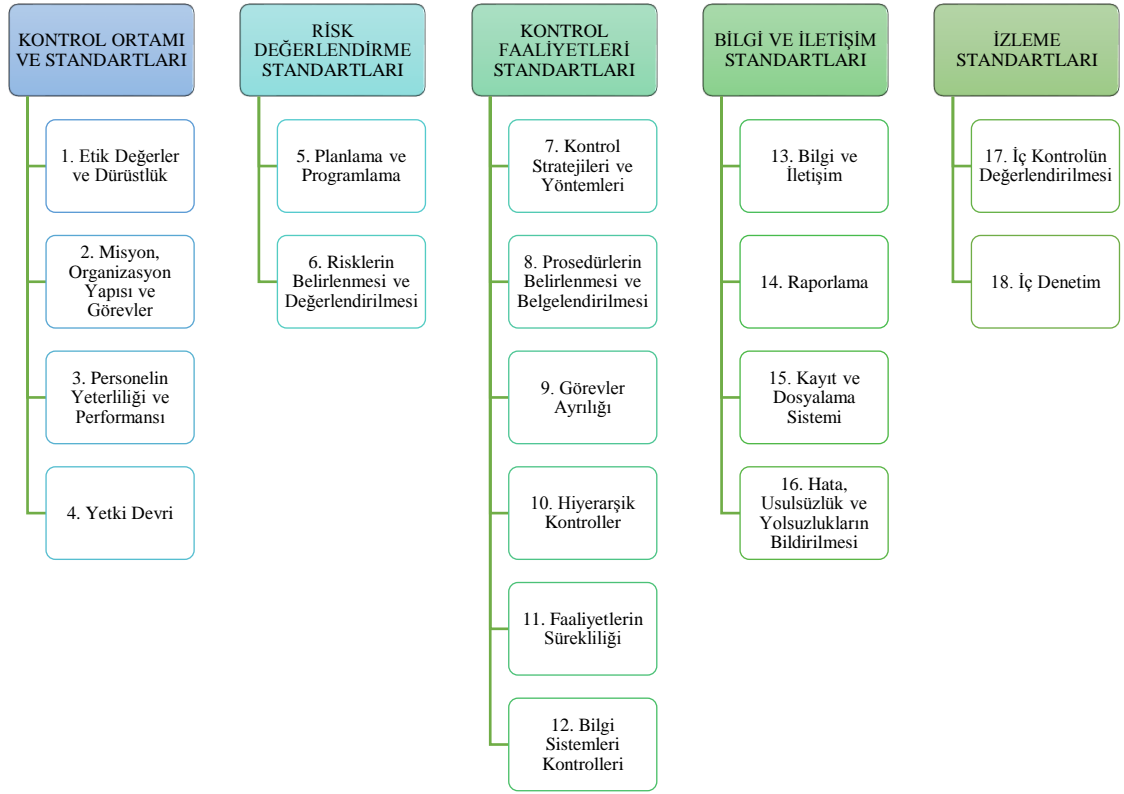
- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme



Şekil 5: COSO İç Kontrol Modeli ve Unsurları

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). Internal control-integrated framework, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).

İç kontrol sistemi birbiriyle bütünleşmiş bu beş unsurun oluşturduğu bir kavramdır. İşletmenin iç kontrol sisteminin performansı bu beş unsurun sonuçlarına göre belirlenmektedir. İç kontrol unsurlarının arasında birbirleriyle ilişki olması, unsurların birbirlerine etki etmesi ve etkilenmelerine neden olduğu belirtilmiştir.



Şekil 6: Kamu İç Kontrol Bileşenleri ve Standartları

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜTKO). (2014). Kamu iç kontrol rehberi. Ankara.

1.7.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin en temel ögesini oluşturmaktadır. Sistemdeki diğer unsurlarında temelini kontrol ortamı kavramı oluşturmuştur. Kontrol ortamı kavramı iç kontrol sisteminin tamamını kapsayan özelliklere, kurallara ve faaliyetlere sahip bir kavramdır. Uluslararası iç kontrol standartları tarafından yapılan tanımlamaya göre, etkili bir kontrol sisteminin oluşturulmasındaki en kritik unsurun “kontrol çevresi” olduğunu belirtmiştir. Kontrol ortamı, diğer dört unsur için gereken oluşumu sağlamaktadır (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Özbilgin, 2010: 230).

Kamu iç kontrol standartları tarafından yapılan tanımlamaya göre kontrol ortamı, “iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile

yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları” olarak ifade edilmiştir (Resmi Gazete, 2007).



Şekil 7: İç Kontrol Sistemi Unsurları

Kaynak: İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç kontrol sistemine genel bakış. Sayıştay Dergisi, 85, 95-121.

Yukarıdaki şekilde COSO tarafından ortaya konan iç kontrol sistemi unsurlarının piramit olarak gösterimidir. Bu gösterimde dikkat edileceği gibi en altta ve temelde kontrol ortamı kavramı yer almaktadır. COSO tarafından kontrol ortamı unsuru, iç kontrol sisteminin en temel, birinci ve en kritik unsuru olarak belirtilmiştir. İç kontrol sistemi içerisinde yer alan diğer unsurların etkinliği kontrol ortamına bağlıdır ve bu kavrama bağlı olarak değişim göstermektedir. Bu durumundan dolayı bir iç kontrol sürecinin başarılı veya yetersiz oluşu kontrol ortamına bağlı olarak değişmektedir. Kontrol ortamı bir kurumun faaliyetlerini gerçekleştirme yöntemini ortaya koymaktadır. Oluşturulan bir iç kontrol sisteminin yeterliliği ve değerlendirilmesi kontrol ortamı unsurunun anlaşılması ile sağlanmaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994: 22, Güner, 2009: 188).

İşletmelerde kontrol bilincinin var olması, yöneticilerin sahip olduğu davranış, fikir ve işletme kültürüne bağlıdır. İşletmenin yönetimi kontrol ortamını ve sürecinin gerekliliğinin farkında olması işletme çalışanlarının bilinçli davranışlar sergilemesini etkilemektedir. Kontrol ortamı aynı zamanda kurumun faaliyet yürütme yöntemini belirtmektedir. Kontrol ortamı bilinci, şirketin tüm bölümlerine dahil edilir ve faaliyetler üzerinde uygulanmaktadır (Reding vd., 2009: 6-10).

Kontrol ortamı, işletmenin yöneticileri tarafından oluşturulan plan, program, hedef, yöntem vb. durumların oluşturduğu bir kavramdır. Yöneticiler işletmenin kontrol yöntemini seçerek personeline bilgi aktarmalı ve onları da bu duruma yönelik çalışmalarını ve bu yöntemi benimsemelerini oluşturmalarıdır. Etkin kontrol ortamı, işletme içinde etik eylemlerin olması, personelin bu bilince sahip olması ve kurum kültürünün var olmasını sağlar (Joseph, Albert ve Byaruhanga, 2015: 48).

Kontrol ortamının kurulması ve uygulanması için gerekli olan çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Bunlar (Kurt ve Uçma, 2013: 86; Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014: 146; Tüm ve Reyhanoğlu, 2015: 403; Türedi ve Koban 2016: 160):

- Dürüstlük ve buna ait bulunan tüm ahlak değerleri,
- Uzmanlıkların değerlendirilmesi,
- Yönetim kurulu ve kurula ait denetim komitesi,
- Yönetimin felsefesi,
- Örgütsel yapı,
- Yetki ve sorumlulukların verilme yöntemleri,
- Uygulanan İnsan kaynakları politikaları,
- Dışarıdan gelen etkenler,

olarak belirtilmektedir.

1.7.2. Risk Değerlendirme

İç kontrol sistemine ait ikinci unsur ise risk değerlendirmedir. Kurumlar içeriden ve dışarıdan birçok riskle karşı karşıyadır. Bu yüzden işletmeler karşılaşılabilecekleri iç ve dış risklerin değerlendirmesini yapmak isterler (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239).

Risk kavramı, bir kurumun yürüttüğü tüm süreçleri istediği ve planladığı gibi yerine getirememesi durumunu tanımlamaktadır. Risk değerlendirme kavramı ise, kurumun hedeflerine ve amaçlarına ulaşmasını engelleyen risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve risklerin en aza indirilmesi faaliyetine verilen tanımdır. Riskler özellikle işletmelerin hedeflerine ulaşmasının önündeki en önemli engeller olarak belirtilmektedir. Bu yüzden iç kontrol sistemi içerisinde yer alan bir diğer önemli unsur olarak risk değerlendirmesi olduğu belirtilmektedir (Resmi Gazete, 2007; COSO, 1992:29; Kepekçi, 1998: 56; Özbek, 2012: 425).

Risk değerlendirilmesinde öncelikli durum işletmenin amaç, hedef ve stratejilerinin oluşturulmasıdır. İşletmenin karşı karşıya olduğu riskler, işletmenin amaç ve hedeflerine başarılmasına engel olabilmektedir. Bu yüzden işletmenin amaç, hedef ve stratejileri belirlendikten sonra karşı karşıya olunan küçük, orta ve büyük riskler araştırılmalı ve sonuçlar ortaya konulmalıdır. Elde edilen sonuçlar mutlaka analiz edilmesi gerekmektedir. Elde edilen sonuçların başarı bir şekilde analiz edilmesi işletmenin hedef, amaç ve stratejilerine ulaşmasında ve başarılı olmasında en önemli durumdur. Ayrıca bu sonuçlar neticesinde risklerin nasıl yönetileceğiyle ilgili fikirler oluşturulması sağlanmaktadır (Gülten, 2014; Saltık, 2007).

Risk değerlendirilme kavramı işletmeler için en önemli unsurlardan birini oluşturmaktadır. İşletmelerin uyguladıkları iç kontrol sisteminin başarılı olması ve istenilen sonuçlara ulaşılmasındaki en önemli süreçlerden biride risk değerlendirmedir. Risk değerlendirme sürecinde işletmeler karşı karşıya oldukları iç ve dış riskleri araştırır, belirler ve bu riskleri analiz ederek alınacak önlemleri oluşturur. Ayrıca risk değerlendirme, işletme yöneticileri tarafından belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi ile olacak riskin belirlenerek analiz edilmesi için önemlidir. Bu duruma ek olarak ayrıca muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların oluşturulmasının önünde engel olan risklerin ortaya koyulmasında ve analiz edilmesinde önemli bir unsurdur (Badara ve Saidin, 2013: 19).

İşletmelerin tamamı riskler ile karşılaşabilmektedir. Karşılaşılan bu risklere müşteri istekleri, kanunlar, rekabet ve faiz oranları gibi göstergeler örnek verilebilir. İşletme yöneticileri, iç kontrol sistemi amaçlarını ulaşabilmek için riskleri analiz etmeli ve sonuçları göz önüne alarak gerekli tedbirleri almalıdırlar (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239).

COSO sisteminde risk değerlendirme, karşılaşılan risklerin nasıl yönetilmesi gerekliliğini ortaya koyarak, hedefleri başarmak için riskin belirlenmesi ve analiz edilebilmesidir. COSO riski değerlendirme adımlarını üç unsur olarak belirlemiştir. Bu unsurlar (Moeller, 2009: 39):

- Risklerin tesir ve öncelik durumunun analizi,
- Risklerin gerçekleşme ihtimalinin analiz edilmesi,
- Riskin ne şekilde yönetileceği

Riskler değerlendirme sonucunda değerlendirilerek ortaya konulduğunda, tesir ve öncelik durumu analiz edilmesinin ardından, elde edilen sonuçlar değerlendirilmeli ve riskleri en aza indirecek süreçlerin tespiti yapılmalıdır (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239).

İşletme yöneticileri, sorun ve yanıltıcı durumları azaltmada, iç kontrol sistemini etkin duruma ulaştırmanın önünde engel olan riskleri analiz etmelidir. İç kontrol sistemi aracılığıyla riskler en aza indirilebilir, fakat tamamen yok edilemez (Küçük ve Uzay, 2009: 98).

Risk değerlendirmesi kavramı benzer kavramlar ile bütünleşmiş bir kavramdır. Bu kavramlar şunlardır (Wardiwiyono, 2012: 344):

- Risk yönetimi
- Risk analizi
- Risk tanımlaması

İşletmeler faaliyetleri sırasında çeşitli riskler ile karşı karşıyadırlar. İşletmeler iç kontrol sistemleri aracılığıyla bu riskleri ortaya koyar ve analiz eder. Karşılaşacakları riskleri en aza indirmek ve risklere karşı önlemler almalıdırlar. İşletme içerisinde yer alan her bölüm birbirine bütünleşmiş halde olmalı ve riskler geneli kapsayacak şekilde değerlendirilmelidir. Kurum ve kuruluşlarda risk kavramı iç riskler ve dış riskler diye ikiye ayrılmaktadır. İşletme içi riskler çalışanlardan kaynaklı olan riskler iken işletme dışı riskler ise rakipler ile gelişmeyi engelleyen riskler olarak belirtilmektedir (Sevim ve Gül 2012: 104; Atmaca 2012: 197).

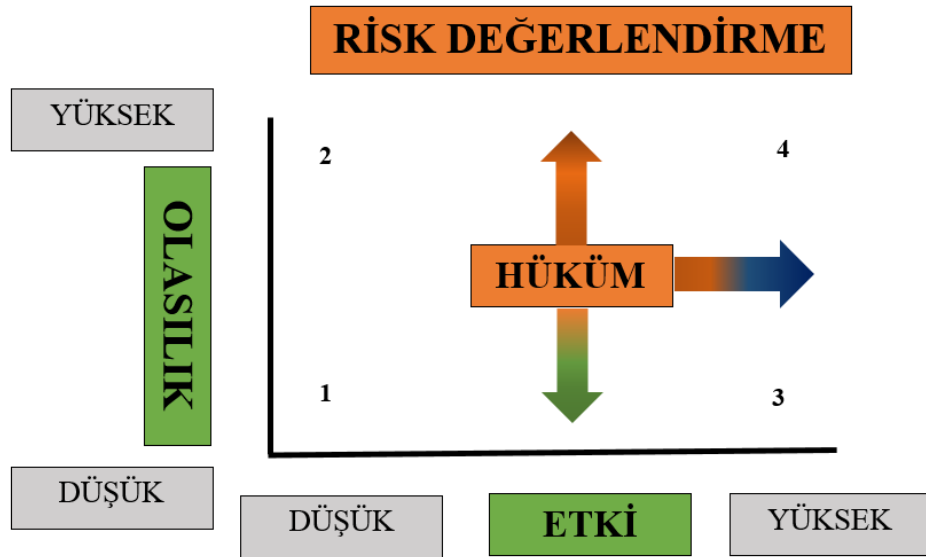
İşletmeler için risklerden tamamen kurtulma veya risklerin önüne tamamen geçebilme durumu yoktur. İşletmeler risklerin ortaya çıkması ya da değişmesi çeşitli durumlara bağlıdır. Bunlar (Ömürbek ve Altay 2011: 385):

- Faaliyetlerdeki değişimler,
- Yeni personel,
- Gelişmiş bilgi sistemleri,
- Hızlı bir gelişim,
- Zamana ait teknoloji,
- Yeni üretim hattı,
- Yeni mallar,

- İşletmenin baştan oluşturulması,
- Uluslararası çalışmalar,
- Muhasebe bildirimleri olarak belirtilmiştir.

Riskler değerlendirme faaliyeti bir işletme içinde planlamadan başlayan ve gelecekte oluşturulacak durumlara kadar uzanan bir faaliyettir. Risk değerlendirme sürecinde en önemli adımın planlama aşaması olduğu belirtilmiştir. COSO risk değerlendirme sürecini üç adımda gerçekleştirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu adımlar şunlardır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012):

- Riskin önem düzeyi
- Riskin gerçekleşme ihtimali ve ihtimalin analiz edilmesi
- Riskin yönetilmesi ve gerekli tedbirlerin oluşturulması.



Şekil 8: İç Kontrolde Risk Değerlendirme Süreci

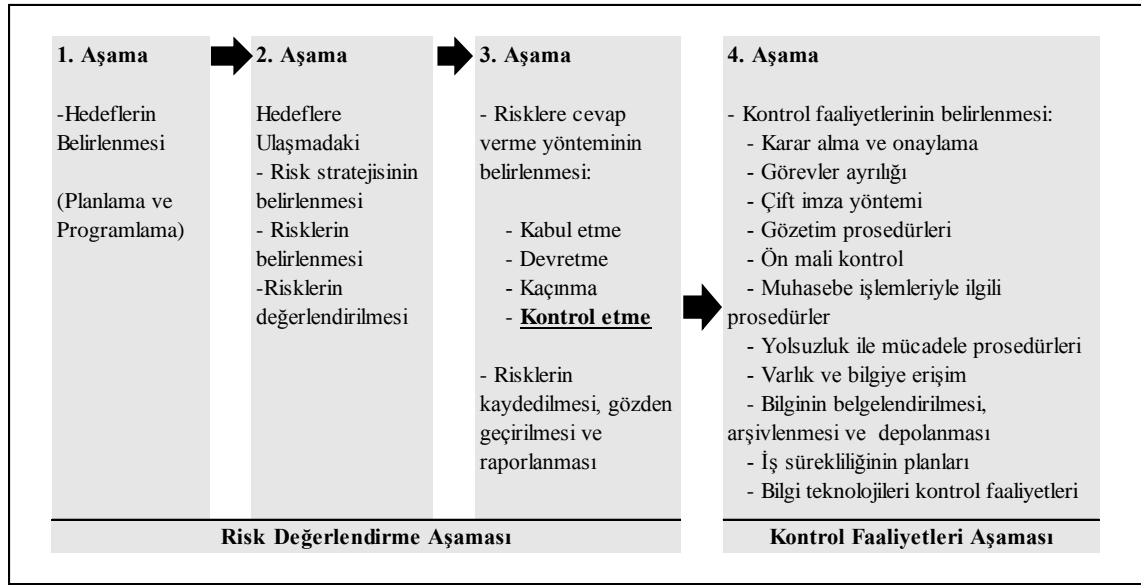
Kaynak: DiNapoli, T. P. (2007). Standards for internal control in New York State Government. Erişim adresi: <https://www.osc.state.ny.us/files/state-agencies/guidance/pdf/agencies-ictf-docs-int-control-stds.pdf> (Erişim Tarihi: 23/04/2022).

Risk değerlendirmesi faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için kurumun hedefleri açık, anlaşılır ve istikrarlı olması gerekmektedir (Yılcı, 2015). Risk değerlendirmesi işlemi için COSO temel ilkeler belirlemiştir. COSO tarafından dört temel ilke oluşturulmuştur. Bunlar (Yılcı, 2015);

- İşletmenin amaçlarının net bir şekilde oluşturulması,

- Amaçların gerçekleşmesinin önündeki engellerin analizi,
- Hile riskine dikkat edilmesi,
- Önem arz eden gelişmelerin belirlenmesi ve değerlendirilmesidir.

Aşağıdaki şekilde risk değerlendirme süreci ve sonrasında belirlenen kontrol faaliyetleri anlatılmıştır.



Şekil 9: Risk Değerlendirme (Yönetimi) Süreci ve Kontrol Faaliyetleri

Kaynak: Kamu iç kontrol standartlarına göre belediyelerde iç kontrol sistemi ve etkinliği: Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde bir araştırma (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karman.

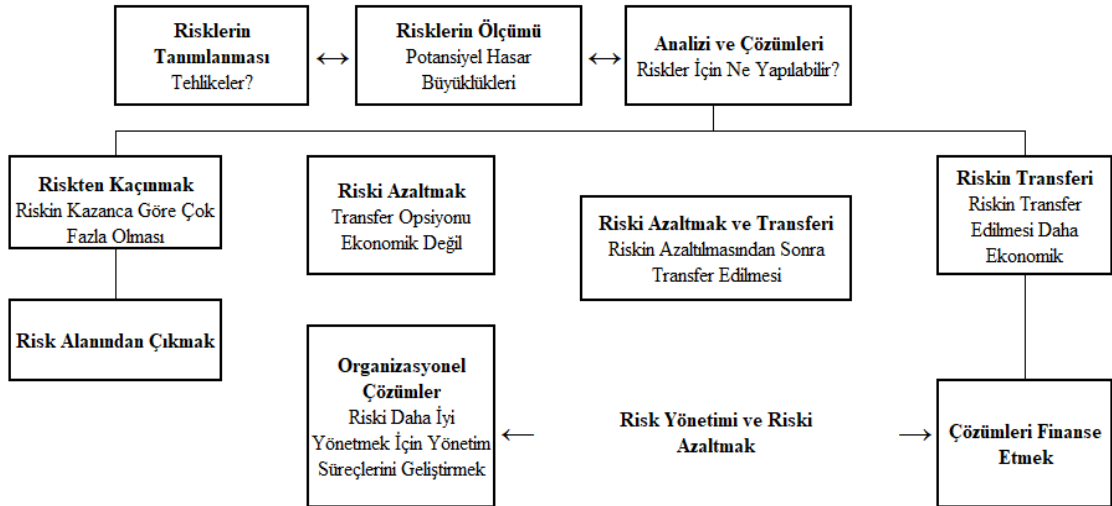
Risk değerlendirme süreci işletmenin hedeflerinin ortaya konulması ile başlar, bu hedeflere ulaşmadaki riskler belirlenerek, analiz edilmelidir. Karşılaşacak risklerin belirlenmesi ve analizinden sonra ise bu risklere karşı nasıl, ne şekilde ve hangi yöntemler ile mücadele edileceği belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Bu durumun ardından sonuçlar ve riskler kontrol edilmelidir (Kepekçi, 2004:66; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102; Ömürbek ve Altay, 2011: 384).

Tablo 2: Risk Değerlendirmesine Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Hedeflerin Belirlenmesi	Kurum belirlediği hedeflere ait risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlayabilmek için hedeflerin net olarak belirtilmesi
Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi	Kurum veya işletmelerin hedefe ulaşmakta hedeflere esas risklerin belirlenerek en makul risk yönetim sürecinin oluşturulmaya çalışılması
Hile Riskinin Değerlendirilmesi	Hedeflere ilişkin risk yönetim sürecinde hile riskinin ele alınması
Risklerde Meydana Gelebilecek Değişimlerin İzlenmesi	İşletmenin iç kontrole ait yapısının bulunan risklerdeki değişimlerle uyumlu olmasını amaçlayarak risklerde meydana gelebilecek değişimlerin izlenmesi

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeaway Commission (COSO). (2013). Internal control-integrated framework, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).

Yukarıda yer alan tablo incelendiğinde işletmeler risk değerlendirilmesi faaliyeti ile hedeflerini oluşturulmalı, riskleri belirlemeli ve değerlendirmeli, hile ve dolandırıcılık riskini değerlendirmeli ve değişimleri değerlendirmelidir. Risk değerlendirme unsuru, işletmenin riskleri nasıl değerlendirdiği, risklere nasıl yanıt oluşturduğu, nasıl gözlemlendiği ve sonuç olarak riski açık ve şeffaf bir duruma getirerek amaçlar doğrultusunda hangi faaliyetleri gerçekleştireceğini belirlemektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014).



Şekil 10: Risklerin Yönetim Süreci

Kaynak: TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği) (2008). Kurumsal risk yönetimi. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği. Yayın No. TÜSİAD-T/2008-02/452. Erişim adresi: <file:///C:/Users/Evren/Downloads/KurumsalRiskYonetimi.pdf> (Erişim tarihi: 25/06/2022).

1.7.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyeti unsuru, iç kontrol sisteminin üçüncü unsurudur. Kontrol faaliyetleri, işletme hedeflerine ulaşmasının önündeki risklerin belirlenmesi ve bunların engellenmesi, işletme faaliyet yönetimi için oluşturulan usul ve belirtmektedir (Bozkurt, M., 2010).

Kontrol faaliyetleri, belirlenen risk ihtimali veya riskin etkisini en aza indirmek ve böylelikle işletme hedeflerini başarılmasını sağlamaya yönelik gerçekleştirilen faaliyet olarak ifade edilmektedir. Bir başka tanıma göre kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme unsuru ile analiz edilen risklerin etki ve gerçekleşme olasılığını azaltarak işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini amaçlayan faaliyetler için oluşturulan politika ve prosedürlere verilen tanımlamadır. Kontrol faaliyetleri, işletme yöneticileri tarafından oluşturulan ve işletme hedeflerini gerçekleştirmeyi sağlayacak politika ve prosedürler olarak da belirtilmektedir. Kontrol faaliyetleri unsuru, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk değerlendirme unsuru ile bağlantılıdır. Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi risk değerlendirilmesi ve gerçekleştirilmesi sonucuyla ilişkilidir. Yönetim, hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli risk yönetimini dikkate alarak kontrol faaliyetlerini planlar, organize eder ve yönetir (Eralp ve Bozbaş, 2014: 69, 90-92). İşletme faaliyetlerini kapsayan, işletmeye uygun, risk yönetimi ile bağlantılı ve maliyeti düşük bir kontrol faaliyetleri kurulmalıdır. Kontrol faaliyetlerinde ilk olarak nelerin yapılacağı ve nasıl yapılacağı ile ilgili politikalar oluşturulması gerekmektedir. Bu politikaların uygulanmasına yönelik prosedürlerin planlanması gerekmektedir. Oluşturulan bu politika ve prosedürler, işletmenin tüm faaliyet süreçlerinde uygulanmalıdır. Kontrol faaliyetleri parasal ve parasal olmayan tüm süreçler için uygulanmalıdır (Higgins, 2012: 1180; BÜMKO, 2014:58).

Kontrole ait faaliyetler politikalar ve prosedürler olmak üzere iki unsurdan meydana gelmektedir. Politika; işletmenin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için gerçekleştirilmesi gerekenleri; prosedür ise politikaların yerine getirilmesi ve uygulanmasını belirtmektedir (Yılcı, 2006: 69; Demirbaş, 2005: 170).

Kontrol faaliyetleri işletmenin hedeflerine göre farklılık gösterebilmektedir. İşletme tarafından oluşturulan asıl hedef ve yardımcı hedeflere göre farklı kontrol faaliyetleri

uygulanabilmektedir. Kontrol faaliyetlerinin seçimi ve uygulanacak durumlar işletmenin hedefleri ile ilişkilidir ve değişim gösterebilmektedir (COSO, 2004).

Kontrol faaliyetleri işletme hedeflerini dikkate alarak bu bağlamda oluşturulmalı, hedefler önündeki risklere göre politikalar geliştirilmeli ve politikalar için prosedürler oluşturulmalıdır. Böyle bir durum sonucu olarak işletme yönetimin ortaya koyduğu hedeflere ulaşma ihtimali artmakta ve faaliyetler kolaylıkla yerine getirilmektedir. Kontrol faaliyetleri genel olarak risklerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi, işletmenin amaçlarına ulaştırılmasına katkı sağlayan bir unsurdur. (Yılancı, 2015:106; Pickett ve Pickett, 2005:1).

Tablo 3: Kontrol Faaliyetine Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Kontrol Faaliyetlerinin Seçilmesi ve Uygulanması	Kuruma ait hedeflere yönelik bulunan risklerin kabul edilebilir düzeylerde olmasını sağlamak için en uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve uygulamaya konulması
Teknoloji Tabanlı Genel Kontrollerin Uygulamaya Konulması	Kurumun koymuş olduğu hedeflere ulaşabilmek için teknoloji destekli genelleyici kontrollerin oluşturulması
Politika ve Stratejilerin Geliştirilmesi	Kurum ve işletmelerin hedeflerine ulaşabilmek için kontrol faaliyetlerinin içerisinde bulunan süreçlerle desteklenmesi

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). Internal control-integrated framework, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).

Kontrol faaliyetleri unsuru iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk değerlendirilmesi unsuru ile iç içe geçmiş bir kavramdır. İki kavram arasında ilişki mevcuttur. Risk değerlendirilmesi unsuru gerçekleştirilmesi ile birlikte riskler belirlenerek, bu risklerin ortaya çıkma ihtimali ve oluşturacakları sonuçlar ortaya koyulması ayrıca bir kontrol faaliyeti sürecinin oluşturulmasını gereksiz kılmaktadır. Fakat bu durumla birlikte belirlenen riskler ve bu risklerin gerçekleşme ihtimalini azaltmak amacıyla kontrol faaliyetleri kullanılması gerekmektedir. Kontrol faaliyetlerinin neler olacağı seçilirken, işletmenin amaçlarını elde etmesi için gerçekleştirilecek süreçler, riskler ve risklerin azaltılması işlemleri gerçekleştirilmelidir (COSO, 2011).

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli yöntemler belirleyerek faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. İşletmenin faaliyet dalı, faaliyet lokasyonu, personeli, gelişmişliği, örgütsel yapısı vb. birçok durum kontrol faaliyetleri seçimine etki etmektedir. Bu durumlar göz önüne alınarak işletmeye özgü kontrol faaliyetleri oluşturulur (COSO, 2011).

Etkin bir kontrol faaliyetleri şu özellikleri içermektedir (COSO, 2004):

- Süreçlerle ilgili en önemli durumların üstünde yoğunlaşmalıdır,
- İç kontrol sistemi ile ilgili entegre olmalı ve sürdürülmelidir,
- Doğru ve net bilgi iletilmeli,
- İç kontrol faaliyetleri kolay yürütülebilir olmalı,
- Kontrol faaliyetlerinin masrafı, riskin işletmeye oluşturacağı masrafları aşmayacak şekilde olmalıdır.

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli amaç ve hedefler doğrultusunda süreçleri yönetirler. İşletmelerin asıl amaçları ve hedeflerinin yanı sıra yan amaçları ve hedefleri de bulunmaktadır. İşletmelerin ulaşmak istedikleri amaç ve hedefler ayrı ayrı çeşitli risklere sahiplerdir. Bu riskler işletmenin hedeflerine ve amaçlarına ulaşmaları için belirlenmeli, analiz edilmeli ve en az seviyeye indirgenmelidir. Ayrıca riskler doğru şekilde yönetilmesi amacıyla bilgi işleme hedeflerine göre gruplandırılmalı ve kontrol faaliyetleri süreciyle yönetilmelidir. Kontrol faaliyetleri çeşitli ilkeler çerçevesinde yürütülmektedir. Bunlar (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014):

- Tamlık
- Doğruluk
- Geçerlilik

Bu ilkeler çerçevesinde bir işletmede yürütülen kontrol faaliyetleri eksiksiz, doğru ve belirlenen prosedürlere uygun şekilde yürütülmelidir. Yapılan her faaliyet kaydedilmeli, düzgün bir şekilde kayıt edilmeli ve kayıt edilen her bir faaliyet yerine gelmiş bir mali durumu göstermesi bilgi işlemenin en önemli hedefidir. Bilgi işleme faaliyetleri çoğunlukla finansal raporlar ile ilgili olarak belirtilse de işletmeden işletmeye değişen bir durum olarak kullanılmaktadır. Örneğin, bir çikolata üreticisi çikolata üretimi için kullanması gereken malzemeleri üretimde kullandığında tamlığı, gereken malzemeler gereken miktarda kullandığında doğruluğu ve kullanılan maddelerin kalite kontrol

işlemleri uygulanan bir tedarikçiden temin ettiğinde geçerlilik ilkesini yerine getirmiş olmaktadır (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014).

COSO tarafından kontrol faaliyetleri çeşitli gruptandırmaya alınmıştır. Bunlar (Gönen, 2009: 199-200):

- Üst Düzey İncelemeler
- Doğrudan Fonksiyonel ve Eylemsel Yönetim
- Bilgi Süreçleme (Bilgi İşleme)
- Fiziksel Kontroller
- Performans Göstergeleri
- Görevlerin Ayrımı

1.7.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin dördüncü unsuru bilgi ve iletişimdir. Bilgi ve iletişim kavramı, *“gereken bilginin gerekli olan kişiye, çalışana veya yöneticiye belirlenen düzende ve sorumluların iç kontrol ve diğer görevlerini gerçekleştirmelerini sağlayacak şekilde süre içerisinde ulaştırılmasını sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemine”* denilmektedir. (Resmi Gazete, 2003).

Kurum içerisinde etkili kontrol sisteminin hazırlanabilmesi için kurumun kendisinde bulunan her biriminden bilgi alması gerekmektedir. Kuruma ait personellerin doğru bilgi alabilmesi için bilgilerin hızlıca kayıt altına alınması ve gruplandırılması gerekmektedir (Usul, 2015: 110-111).

Bilgi ve iletişim, işletmenin faaliyet dallarına ait bilgilerin oluşturulması ve bu bilgilerin iletişim araç ve gereçleri kullanılarak yetkililere ulaştırılması için yapılan faaliyetler olarak belirtilmektedir. İşletme içerisinde bilgi ve iletişimin sağlanması, hem etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını hem de işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasını sağlayacaktır. Bilgi ve iletişim unsurunun etkin bir şekilde kurulması iç kontrol sisteminin işletme içerisinde işlerliğini ve uygulanabilirliğini artıracak bir unsurdur (BÜMKO, 2014:75).

Bilgi ve iletişim, işletme çalışanlarının görevlerini gerçekleştirmeleri için ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamalı, oluşturmalı ve doğru zamanda göndermelidir. İşletme çalışanlarına gerekli olan bilgilerin doğru, net ve zamanında kayıt altına alınarak gruplandırılması

önemli bir durumdur. Bu durumdan anlayacağımız üzere işletme içerisinde bilgi ve iletişimin gerek yatay gerek ise dikey yönlü etkin bir şekilde oluşturulması gerekmektedir (Özbirecikli, Tüm ve Keskin, 2015: 502).

Bilgi ve iletişim, işletme içerisinde yöneticilerin karar almaları için gerekli olan bilgilerin oluşturulması, kullanılabilir düzeye getirilmesi ve yetkililere iletilmesi üzerine kurulmuş bir unsurdur. Süreçlerin yerine getirilmesi ve süreçlerin denetim altında tutulması için gerekli bilgi ve iletişim döngüsü burada çok önemlidir. Bilgi ve iletişim unsuru, sistem içerisinde diğer unsurlar arasında ilişkiyi ve etkileşimi yerine getirmektedir. Bu durumdan dolayı iç kontrol sistemi içerisinde bilgi ve iletişim unsuru en önemli görevi yerine getirmiş olmaktadır. Bilgi ve iletişim süreçleri iletişim ve bilişim teknolojilerinden yararlanmakta ve bu gelişimler çerçevesinde bilgi ve iletişim unsuru da gelişim göstermektedir. Gelişen teknolojik yapı etkin bir bilgi ve iletişim unsuru oluşturmaktadır. Bu durum etkin ve kaliteli bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014: 93; Toroslu, 2014:73).

COSO oluşturduğu iç kontrol sistemi içerisinde en fazla önemi bilginin oluşturulması, analiz edilmesi ve sonuçlarının ortaya koyulması için bilgi ve iletişim teknolojilerine vermiştir. Bilgi, işletim sistemlerinin sayesinde tanımlanmakta, oluşturulmakta, analiz edilmekte ve sonuçlandırılmaktadır. Bilgi teknolojileri, işletme operasyonel süreçleri içerisine alınmakta ve karar verme stratejilerinin oluşturulmasında kullanılmaktadır (Özbek, 2012: 439).

COSO tarafından ortaya konan bilgilere göre bilgi ve iletişim sisteminin değerlendirilmesinde dört önemli ölçüt bulunmaktadır. Bunlar (Usul, 2015: 110-111):

- İşletme içi ve işletme dışı bilgilere gereken zaman içerisinde erişilmesi ve işletme faaliyetleri ile ilgili performans sonuçlarının yöneticilere ulaştırılması,
- Görevlerin gerçekleştirilmesi için çalışanlara zamanında bilgilerin iletilmesi,
- İşletme bilgi ve iletişim sisteminin belirli zaman dilimlerinde değerlendirilmesi,
- Yöneticilerin etkin bilgi ve iletişim sistemine olumlu tutum sergilemeleridir.

İşletme bilgi sistemleri ile birlikte yöneticilerin ve işletme personelinin nitelikli bilgilere ulaşmasındaki en önemli kavram ise muhasebe bilgi sistemi olmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi etkin bir şekilde işletilmesi ile birlikte işletme doğru ve nitelikli bilgilere

ulaşacaktır. Ayrıca elde edilen bilgilerin bu türden olması işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda doğru seçimler yapmalarını sağlayacaktır (Ömürbek ve Altay, 2011: 385).

Tablo 4: Bilgi ve İletişim Faaliyetlerin Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Bilginin Değerlendirmesi	Kurum veya işletmenin kendisine ait iç kontrol sistemini desteklemek için kaliteli bilgi toplanması ve bu bilginin kullanılması
İşletme İçi İletişim Süreçleri	İç kontrol sistem ve bu sisteme ait yapıyı desteklemek için kontrole ait amaç ve sorumluluklarda dâhil olmak üzere ihtiyaç duyulan bilginin sistem içi birimlere ve kişilere gönderilmesi
İşletme Dışı İletişim Süreçleri	İç kontrol faaliyetlerini etkileyecek konularda işletme dışındaki ilgili kişi ve kurumlarla iletişim süreçlerinin oluşturulması ve sürdürülmesi

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). *Internal control-integrated framework*, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).

1.7.5. İzleme

İç kontrol sisteminin beşinci unsuru izleme unsurudur. Riskler tanımlanmalı, değerlendirilmeli, politika ve prosedürler uygulanmalı, kontrol faaliyetleriyle ilgili bilgiler personellere iletilmesinin ardından işletme yönetimi tarafından izleme adımına geçilmektedir (Akçakanat, 2011; Pehlivanlı, 2014: 37).

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini analiz etmek için gerçekleştirilen tüm faaliyetlere verilen genel bir tanımlama olarak da açıklanabilir. İç kontrol sisteminin devamlı olarak izlenmesi gerekmektedir. İzleme kavramı ile iç kontrol süreçlerinin performansını, kalitesini ve sürdürülmesini inceleyerek alınması gerekli olan tedbirlerin analiz edilmesi sağlanır. İzleme unsuru ile işletmenin sahip olduğu iç kontrol sistemi analiz edilerek, sistem değerlendirilir, eksikleri tespit edilir ve bu eksikleri telafi etmeye yönelik yapılacak faaliyetler planlanır (Yılcı, 2015:123; Pehlivanlı, 2014: 37).

İzleme bir başka tanıma göre ise işletmenin amaçlarına ulaşması için iç kontrol sisteminin katkısını değerlendirmek, standartlarının uyumluluğunu ortaya koymak ve sistemin daha

iyi hale getirilmesini için gerekli tedbirleri belirlemek olarak tanımlanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı 2014).

Zamanla değişen ve gelişen sistemler çerçevesinde iç kontrol sistemi de değişim göstermektedir. İzleme unsuru ile iç kontrol sisteminde hangi farklılıkların yapılacağı ve prosedürlerde yapılması gereken değişimler ortaya konmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013).

İzleme, işletmedeki süreçlerin amaçlara uygun yürütülmesini ve süreçlere yönelik prosedürlerin eksiksiz uygulanmasını sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu durum iç kontrol sistemindeki eksiklerin, hataların, sorun ve aksaklıkların ortaya konmasını sağlamaktadır. Tespit edilen bu durumlar işletme içerisinde belirlenen yetkili çalışanlar aracılığıyla izlenmeli ve analiz edilmelidir (Sakin, 2017).

İç kontrol sistemi, işletme içindeki personel tarafından izlenmesinin yanı sıra işletme dışı bağımsız izleme faaliyetleri sunan işletmeler tarafından da değerlendirilmektedir. Yani izleme süreci, devamlı izleme ve bağımsız izleme faaliyetlerini de oluşturulmaktadır (Akçakanat, 2011).

İç kontrol sisteminin değerlendirilme kapsamı ve aralığı risk değerlendirme ve izleme unsurlarının etkinliğine göre belirlenmektedir. Bu nedenle risk değerlendirme adımında işletme amaçlarına uygun riskler ortaya konulurken bununla birlikte izlenme ve sonuçlarının da alınması gerekmektedir (Yüksel, 2020).

İzleme unsuru, COSO tarafından ortaya konan iç kontrol sisteminin en kritik unsurlarındandır. Sürekli olarak gelişmek ve büyümek bu sistemin yeniden oluşturulması ile gerçekleşmektedir. Sistemin izlenmesi farklı birimler tarafından yürütülmektedir. İç kontrol sistemi şu birimlerden oluşmaktadır (Güner, 2009: 190):

- İç kontrol birimi
- İşletme Yöneticileri
- İç denetim birimi
- Bağımsız denetçiler

COSO tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi standartlarında yer alan izleme unsuruna yönelik ilkeler şunlardır (Yıllancı, 2015);

Tablo 5: İzleme Faaliyetine Yönelik İlkeler

Temel İlkeler	Ayrıntılar
Sürekli İzleme Faaliyetleri ve Gerekliğinde Tesis Edilen İzleme Faaliyetleri	İç kontrol yapısı içerisinde bulunan bileşenlerin öngörüldüğü biçimde sürdürüldüğünden emin olmak için sürekli tesis edilen izleme faaliyetlerinin yürütülmesi
Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili Birim ve Kişilere İletilmesi	İç kontrol yapısı içerisinde bulunan hataların tespiti ve sistem içinde istendiği takdirde yönetim kurulu ve üst yönetim de dâhil olmak üzere tüm birim ve kişilere iletilmesi

Kaynak: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). Internal control-integrated framework, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).

İşletmede iç kontrol sisteminin oluşturularak, doğru yönetilmesini denetlemek için sürekli ve/veya özel olarak gerçekleştirilecek analizler ile sonuçlar ortaya konmalıdır.

İşletmede iç kontrol sisteminin eksik, hatalı, yetersiz vb. durumlara sahip süreçler belirlenmeli, düzeltici önlemler alınmalı ve görevli çalışanlara analizler iletilmelidir.

BÖLÜM 2: BELEDİYELERDE İÇ KONTROLÜN YAPISI

2.1. Kamu Kuruluşları Kavramı

Geçmişte insanlar ilk zamanlarda avcılık ve toplayıcılık faaliyetleri gerçekleştirerek yaşamlarını sürdürmüşlerdi. Bu dönemde insanlar arasında çatışma ve sorun anlamında çok fazla problem oluşmamıştı. Zaman geçtikçe yerleşik hayata geçilmesi, tarım ve hayvancılık faaliyetlerinin gerçekleştirilmeye başlanması ve teknolojik gelişmelerin artması ile birlikte insanlar farklı bir toplumsal yapının temellerini oluşturmuşlardır. Oluşan bu toplumsal yapıyla birlikte bireylerin, grupların ve toplumların arasında çatışma ve sorunlar oluşmaya başlamıştır. Toplumsal yapının değişmesi ve farklılaşması çeşitli unsurların da ön plana çıkmasına sebep olmuştur. Değişen ve gelişen yaşam koşulları ile birlikte aile, topluluk, devlet ve vatan gibi kavramlar ortaya çıkmıştır (Özkal Sayan, 2013: 1).

İnsanlar ve toplumlar arasında çatışma ve sorunlara çözüm üreterek uyum içinde yaşayacak bir toplumsal yapı sağlamak amacıyla çeşitli kurallar doğal ve yapay olarak oluşturulmuştur. Kuralların oluşturulması aynı zamanda bu kuralların uygulanmasını sağlayacak, denetleyecek ve kabul edilmesini sağlayacak bir otoriteye ihtiyaç duyulmasına da sebep olmuştur. İhtiyaçların oluşması devlet olarak adlandırılan otoriter düzenin de kurulmasına sebep olmuştur (Özkal Sayan, 2013: 1).

Devletler çeşitli unsurların bir araya gelmesiyle oluşmuş yapılardır.

Bunlar (Eraslan, 2019);

- Toprak,
- Halk,
- Dil,
- Bayrak gibi unsurlardır.

Devlet idaresi ile birlikte insanlar birbirleriyle ve toplumsal ilişkilerinde kurallara göre yaşamaya çalışmış ve uyum göstermişlerdir. Devlet idaresi olgusu aynı zamanda kamu yönetimi olgusu anlamı da taşımaktadır. Kamu Yönetimi, devlet gücünün ulusal, bölgesel ve yerel manada kural ve kararlar ile sağlamak olarak tanımlanmaktadır. Toplumların istek

ve ihtiyaçlarının karşılanması, düzen ve uyumun sağlanması, görev ve sorumlulukların yasalarla belirlenmesi ve bunların yerine getirilmesi kamu yönetiminin görev alanına girmektedir (evik, 2004: 57).

Toplumsal olarak bir devlette yaşayan insanların istek ve ihtiyaçlarının temin edilmesi, yani bireysel olarak oluşturulması g hizmetlerin devlet tarafından karşılanması kamu kuruluşları ve idari örgütlenme olgularının oluşmasını sağlamıştır. İdari rgtlenme, devlet gücünün bir araya getirilerek ihtiyaçları karşılayacak durumun oluşturulması anlamına gelmektedir. İdari rgtlenme ile bir ülke içinde yaşamlarını sürdüren bireylerin ortak istek ve ihtiyaçlarını karşılamak ve yerine getirmek amaçlanmaktadır (evik, 2004: 57).

İdari rgtlenme ülkeden ülkeye değişen bir yapıya sahiptir. Değişiklik göstermesinin altında yatan ana sebepler, ülkelerin birbirlerinden ayrı toplumsal, bireysel, geleneksel, ekonomik ve siyasal yapıya sahip olmalarıdır. Fakat farklı yapısal özelliklere sahip olunmasına rağmen devletlerin yönetilmesi için kurulan örgütsel yapılar birbirlerinden tamamen farklı değillerdir. Hatta tüm dünyada ülkelerin idari örgütlenmesinde temelde iki yönetim modeli benimsenmekte ve uygulanmaktadır. Benimsenen ve genel geçer olarak kabul edilen bu iki yönetim modeli şunlardır(Eraslan, 2019);

Merkeziyetçi Yönetim (Merkezden Yönetim),

Yerinden Yönetim (Âdemi Merkeziyet)'dir.

lkeler temelde bu iki yönetim şekliyle yönetilmektedir. Hkmetlerde idari örgütlenmede olduğu gibi farklı şekillerde yönetilmektedir. Yine burada da ülkelerin yapısal özellikleri ve yönetim şekilleri hkmet sistemini etkileyen unsurlardır. Hkmetlerde lkeler gibi farklı yapılarda olsalar da temelde üç yönetim şekli karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;

- Başkanlık sistemi,
- Yarı başkanlık sistemi,
- Parlamenter sistem olarak üç farklı yönetim bulunmaktadır.

Ülkelerin yönetim şekilleri birbirinden farklı yapıya sahiptir. Farklı yönetim sistemleri olsa da ülkelerin idari örgütlenmesi yerinden ve merkeziyetçi yapı türünden biri uygulanarak gerçekleştirilmektedir (Eraslan, 2019);

2.1.1. Merkezden Yönetim Kavramı

Merkezden yönetim kavramı, kamusal faaliyetlerin bir merkezden yönetilmesi ve kamusal gücün tek bir merkezde oluşturulmasını ifade etmektedir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanması ve gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken tüm ekonomik ve idari unsurlar merkezi yönetimin bulunduğu yerden yönetilmekte ve sağlanmaktadır (Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2016: 179-184).

Merkezden yönetim aynı zamanda merkezi yönetim şeklinde de ifade edilmektedir. Bu yönetim başkent ve taşra gibi iki yönetim bölümüne de ayrılmaktadır. Başkent ve taşradaki görev ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesine destek veren ve yardımcı olan kamu kurum ve kuruluşları da bulmaktadır (Özkal Sayan, 2013: 1).

Merkezi yönetim çeşitli özelliklere sahiptir. Bu özellikler şu şekilde ifade edilmiştir (Gözübüyük, 2016: 42);

- Faaliyetler bir noktadan planlamakta ve yürütülmektedir.
- Yapılacak faaliyetler için merkezi yönetim noktasından karar alınmakta ve gerçekleştirilmektedir.
- İdare tarafından başkentte gerçekleştirilmesi gereken faaliyetler, merkezdeki görevli ve sorumlular tarafından yerine getirilmektedir.
- Oluşturulan hizmet ve faaliyetlerin tüm ülkede gerçekleştirilmesi için taşra örgütlenmesi gerçekleştirilmelidir.
- Toplumun ihtiyaç duyduğu hizmet ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan finansman ve gelir kaynakları merkezden yönetilmektedir.

2.1.2. Yerinden Yönetim Kavramı

Yerinden yönetim, yerel faaliyetlerden bazılarının merkezde yer alan kamu kurumlarından alınarak farklı bir kamu tüzel kişiliği olan kurumlara aktarılması olarak ifade edilmektedir. Yerinden yönetim kavramı yerine bazen yerel yönetim kavramı da kullanılmaktadır. Yerinden yönetim tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerde idari karar alma yetkisine ve her faaliyet için kaynak oluşturma yani mali özerklik olgusuna sahiplerdir. Taşrada gerçekleştirilecek olan kamu hizmeti faaliyetleri yerel yönetim kuruluşlarının yetkili kurulları ya da kamu personelleri tarafından karar alınarak gerçekleştirilmektedir (Akyılmaz, Sezginer ve Kaya,2016: 179-184).

Yerinden yönetim faaliyetlerinin sahip olduğu özellikler şu şekilde belirtilmiştir (Gözübüyük, 2016: 42);

- Tamamen bağımsız olmasa da özerk yapıya sahiptirler.
- Tüzel kişilik yapısına sahiptirler.
- Hak ve borç sahibi olabilmektedirler.
- Kendi bütçeleri bulunmaktadır.
- Yerel bir örgütsel yapılanma oluşturarak faaliyetlerini yerine getirmektedirler.
- Merkezi yönetimin gözetim ve denetimi altında faaliyet gerçekleştirmektedirler.

2.1.3. Kamu Kuruluşlarının Genel Özellikleri

Bir ülkede yer alan ve oluşturulan kamu kurum ve kuruluşlarının asıl görev ve amacı kamusal faaliyetleri yerine getirmektir. Anayasa Mahkemesi tarafından oluşturulan açıklamaya istinaden kamu hizmeti, devletin ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin aracılığıyla ya da bunların gözetim ve denetimi sağlaması ile birlikte, toplumsal istek ve ihtiyaçların yerine getirilmesi için oluşturulmuş devamlı ve düzenli faaliyetlere denir (Eraslan, 2019).

Kamu hizmetleri kavramının genel anlamı, toplumun ortak istek ve ihtiyaçlarının yerine getirilmesi, huzur ve güvenliğin oluşturulması, toplumsal refahın geliştirilmesi için kamu tüzel kişilikleri aracılığıyla devamlı olarak gerçekleştirilen hizmetler olarak belirtilmiştir (Eraslan, 2019).

Kamu tarafından sunulan faaliyetler ile birlikte bireysel anlamda değil toplumsal düzeyde çıkarların gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Kamusal faaliyetler özel sektör tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerden farklı olarak, gerçekleştirilen faaliyetlerin toplumsal anlamda devlet tarafından gerçekleştirilmesi ve korunması gereken, devletlerin asıl görevi sayılan durumlarla ilgili olarak yerine getirilen faaliyetlerden oluşmaktadır. Kamu faaliyetlerinde herhangi bir rekabet durumunda söz edilemez. Kamu hizmetleri, devlet gücü ve otoritesi altında tek bir elden sağlanmaktadır (Özel, 2007: 22).

2.2. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi

Yönetimsel açıdan dünyada hem özel sektörde hem de kamuda sürekli değişim ve gelişimin gerçekleştiği bir ortam mevcuttur. Dünyada meydana gelen gelişim ve

değişimler ülkemizde yer alan mevcut sistemleri de etkilemektedir. Değişim sonrasında mevcut durum ile ortaya yeni çıkan durumlar karşılaştırılarak eksik ve hatalı yanlar düzenlenmekte ya da gelişen yapılara uyumlu hale getirilmektedir. Mevcut yönetim sistemleri çoğu zaman değişime uğrayarak yeni bir sistemsel yapıya dönüşmektedir. Kamu yönetiminde meydana gelen yapısal değişimler aynı zamanda ülkenin yönetim felsefesini, yönetsel temel ilke ve görüşleri, oluşturulan kamu kurum ve kuruluşlarını, aynı zamanda bu kuruluşların yapısını etkilemektedir. Bu değişimler birçok alanı etkilediği gibi özellikle kamu mali yönetim sistemlerinin de gelişmesine ve değişmesine yol açmıştır (Önen ve Özmen, 2011: 92).

Kamu sektörü genel olarak, kamusal faaliyet gerçekleştiren kuruluşlar ve piyasanın taleplerini yerine getirmek üzere oluşturulan kamu iktisadi teşebbüslerinden oluşmaktadır (Ağmaz, 2018).

Kamu mali yönetimi, genel anlamda toplumsal istek ve ihtiyaçları olan kamu gücüyle yerine getirilmesi ve sürekliliğinin sağlanması olarak belirtebiliriz. Ülkemizde uygulanan kamu mali yönetim sistemini iki döneme ayırabiliriz. Bunlar (Eraslan, 2019);

- Geleneksel Kamu Mali Yönetimi,
- Yeni Kamu Mali Yönetimi olarak iki dönem halinde belirtebiliriz.

Küresel anlamda gerçekleşen krizler gibi ülkemizde de ortaya çıkan ekonomik krizlerin nedeni kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki eksiklikler, uluslararası anlamda yapılan kredi anlaşmaları ve Avrupa Birliği'ne üye olma çabalarıdır. Tüm bu durumlar kamu yönetimine ve kamu mali yönetimine zarar vermekte ve bu sistemlerde değişimin olması gerekliliğini ön plana çıkartmaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014: 2).

Dünya bankası tarafından yapılan tanıma göre kamu mali yönetimi, 'kamu maliyesinin sürdürülebilir olarak, daha etkili ve şeffaf şekilde yönetilmesine imkân yaratmak için yasal düzenlemeler, belirli kurumlar ve buna ait sistemlerin geliştirilmesini içeren bir kavramdır.' şeklinde tanımlanmıştır (Worldbank, 2016).

Türkiye'de kamu mali yönetimi alanındaki ilk olarak ortaya çıkan düzenlemeler 1927 senesinde oluşturulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. Çıkarılan bu kanun zaman içerisinde ufak tefek değişiklikler yapılarak yaklaşık seksen yıl boyunca kamu mali yönetimi sistemi içerisinde uygulanmıştır (Eraslan, 2019).

Ülkemizde kamu mali yönetimi ile ilgili düzenlemelerin tekrardan yapılması ve değişikliklerin gerçekleştirilmesi gerekliliği düşüncesi 2000’li yıllara gelindiğinde ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkışın asıl nedeni olarak ise ulusal ve uluslararası anlamda kamu mali yönetimi sisteminde yaşanan gelişmelerde, değişimler, oluşturulan kanunlar ve yayımlanan raporlar olarak belirtilmektedir. Oluşturulacak yeni düzenlemeler ve kamu mali yönetim sistemi yapısı için uluslararası ve ulusal anlamda yapılan öneriler, düşünceler, raporlar ve ülkemizde yer alan sistemsiz yapının eksik yönleri dikkate alınmıştır (Şahin, 2007).

Helsinki’de 1999 senesinde gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirvesinde ülkemizin AB’ye aday olarak kabul edilmesinin resmîyet kazanmasının ardından, ülkemizdeki kamu mali yönetim sisteminin AB’de yer alan kamu mali yönetim sistemleriyle uyumlu hale getirilmesi için çalışmalar başlamasıyla ortaya çıkmıştır. Türkiye’nin AB’ne üyelik sürecinin başlaması ve aday olarak kabul edilmesinin ardından kamu mali yönetim sistemi uzun bir aradan sonra gündeme gelerek, değişim ve yeniden oluşturulmak üzere çalışmalar yapılmasına başlanmıştır. Başlanan çalışmalar özellikle Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ile gerçekleştirilen sözleşmelerin gerçekleştirilmesi ile de önem hem de hız kazanmıştır. AB yetkilileri ülkemizde mevcut kamu mali yönetim sistemi üzerinde incelemeler ve denetimler gerçekleştirerek kuramsal ve işlevsel açıdan önemli sorunlar tespit etmiştir. AB yetkilileri belirledikleri bu sorunlar ile ilgili çalışmalar ve yasal düzenlemeler yapılması gerekliliğini belirtmişlerdir. Ülkemizdeki en önemli eksik yanı ise, kamu mali yönetimi ve denetimi açısından uluslararası anlamda benimsenen ilke ve kuralların olmaması, sistemi inceleyen ve denetleyen kişilerin görev ve sorumlulukları anlamında da birçok eksiğin olması olarak belirtilmiştir (İDKK, 2009).

Avrupa Birliği yetkilileri tarafından ortaya konan eksiklikler gidermek ve AB’ye sistemlerine uyum sağlamak için yapılan çalışmalara önem verilmiş ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 5018 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” hazırlanarak yayımlanmıştır. Çalışma ile birlikte Avrupa Birliğine üye ülkelerde kamusal mali yönetim ve denetim sisteminde uygulanan ‘Kamuda İç Mali Kontrol’ sistemi de ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. Bu durum ülkemizde uygulanan ve yürütülen kamuya ait mali yönetim sistemi için bir dönüm noktası olarak da belirtilmektedir. Oluşturulan kanun ve uygulanan modellerle birlikte AB kamu mali yönetimi standartlarında ve sisteme adapte olmuş olan verimli, yenilikçi ve şeffaf bir

kamu mali yönetimi ve denetimi sistemi oluşturulması ve kamu kuruluşlarında uygulanması sağlanmıştır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2004 yılında uygulanmaya başlanmıştır (İDKK, 2009; Arcagök ve Erüz, 2006).

5018 sayılı kanun ve AB modellemeleri ile birlikte ülkemizde daha etkili ve verimli olacak, günümüz koşullarına cevap verebilecek ve denetimin sağlıklı bir şekilde yapılacağı kamuya ait mali yönetim ve denetim sistemi kurulmuştur. Oluşturulan yeni sistemsel yapı ile birlikte isteklere cevap verebilmek, açık şekilde denetlenebilme, tüm yetkililere açık ve katma değer sağlayıcı bir yapı sağlanmıştır. Ayrıca 5018 sayılı kanunda kamu da uygulanacak iç kontrol sistemine de yer verilmiş ve oluşturulmuştur (İDKK, 2009; Arcagök ve Erüz, 2006).

2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kavramı

Ülkemizde oluşturulan kamu maliyesi yönetimi sisteminin ana çerçevesini 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur. Bu kanun 1927 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Uzun yıllar boyunca ülkemizde olan kamu mali yönetim sistemi ve denetimi bu kanun çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Kanun, 1927 yılından 2004 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Gelişen ve değişen yapılar çerçevesinde 1050 sayılı kanun artık yetersiz kalmaya başlamıştır. Ayrıca Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne giriş sürecine başlaması ve adaylığının kabul edilmesi kamu mali yönetimi ve denetimi sisteminde değişiklik yapılması zorunluluğunu ortaya koymuştur (Eraslan, 2019).

1927 yılından aralıksız şekilde 2004 yılına kadar uygulanan 1050 sayılı kanun ülkemizde kamu mali yönetimi alanında anayasa olarak sayılmıştır. Dünyada meydana gelen değişimler ve Avrupa Birliği'ne giriş süreçleri bu kanunun değişmesine sebep olmuştur. Bu alanda 2003 yılına gelindiğinde köklü bir değişikliğe gidilerek 5018 sayılı kanun çıkarılmıştır. Bu kanunla birlikte ülkemizde uygulanan kamu maliyesi yönetimi ve denetimi alanında köklü ve kapsamlı bir değişiklik yapılmıştır. Çıkarılan bu kanunun amacı olarak, *“Kalkınma planları ve programlarında yer bulan düşünceler hedefinde kamunun etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kazanımı ve kullanılmasını, mali hesap verebilirliği ve saydam olabilmeyi sağlamak için, kamu yönetiminin yapısını ve işleyişini, bütçe hazırlanmasını ve uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve finansal kontrolü düzenlemektir.”* şeklinde belirtilmiştir. Oluşturulan bu yeni kanun ile birlikte uygulanacak kamu maliyesi yönetimi ve denetimi sisteminde

ulusal standartlara ulaşmak ve AB'ye uyum sağlamakta ek olarak yer verilen amaçlar arasında yer almaktadır (Resmi Gazete, 2003; Kesik, 2005: 95-96, Uyar, 2009; Bağbaşıoğlu, 2006).

5018 sayılı kanun, merkeziyetçi bir yapı içerisinde kamu kuruluşlarının, mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumlarını ve yönetim içerisinde yer alan kamu idarelerini içermektedir. 5018 sayılı kanunla birlikte, kamu mali yönetimi ve denetiminde yapısal ve uygulama açısından modernleşme ve değişim ön plana çıkmaktadır. Yeni bir sistemsel yapı ve uygulama kuralları ortaya çıkmıştır. Yeni oluşturulan ilke ve düzenlemeler ile sistemin işleyişi ve yapısı yeniden oluşturulmuştur. 5018 sayılı bu kanunla kamuda bütçelerin oluşturulması, uygulanması ve denetiminin gerçekleştirilmesi ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Kanun kapsamında yapılacak faaliyetlerin nasıl ve kimler tarafından gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak kamu mali yönetim faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarının ve raporlarının düzenlenmesine ilişkin kurallara da yer verilmiştir (Uyar, 2009; Bağbaşıoğlu, 2006; Kesik, 2005: 95-96).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer verilen düzenlemeler temel anlamda şunlardır (Kesik, 2005: 95-96);

- Kamu kaynaklarının etkinliği ve verimliliği sağlanmalı,
- Uzun zamanlı ve etkinliğe belirli bütçe yapısı oluşturulmalı,
- Kamu mali yönetiminde ve denetiminde işlem ve yetki sorumlu olan mercilere verilmeli,
- Kamu yönetiminde ve denetiminde şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik sağlanmalı,
- Kamusal harcamalarda iç ve dış denetim oluşturulmalı,
- Kamu bütçesi ve kamu harcamalarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortak bir sistem oluşturulmalıdır.

Devlet muhasebe sisteminde iç kontrol ile birlikte mali kontrol kavramı da değişime uğramıştır. Kanunda önce mali yönetim kavramı, kamu idaresinin her türlü görev ve faaliyetlerini sonucunda elde edilen verileri analiz etmek, analiz sonucunda ortaya çıkan verileri planlanan hedeflere uyumluluk gösterip göstermediğini değerlendirmek ve değerlendirme sonucunda gerçekleştirilmesi gereken önlemleri almak olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı kanunla birlikte mali kontrollere ait kavram, "kamu

kaynaklarının oluşturulmuş hedefler çerçevesinde, ilgili yasal düzenlemeler dikkate alınarak uygun, etkili, ekonomik ve daha verimli biçimde kullanılmasını gerçekleştirmek üzere kurulan denetim sistemiyle birlikte kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri” gibi tanımlanmıştır (Önen ve Özmen, 2011: 93).

5018 sayılı kanunla, kamuya ait mali yönetim ve kontrol alanında birçok yeni düzenleme ve kural getirmiştir. Eski düzen baştan değiştirilmiş ve ulusal yapılara uygun yeni kamu yönetimi ve kontrolü sistemi kurulması sağlanmıştır. Özellikle oluşturulan yeni kamu mali yönetimi ve kontrolü sisteminin ulusal normlara, uluslararası standartlara özellikle de AB’ye uyumlu olmasına dikkat edilmiş ve oluşturulan yeni sistem içerisinde önemli unsurlar dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu kanunla beraber kamu maliyesi yönetim ve denetim sistemi içerisine birçok önemli yenilikler getirilmiştir. Bunlar kısaca (Candan, 2006);

- Kamu maliyesine ait yönetim ve kontrolünde saydamlık sağlanması,
- Kamu maliyesine ait yönetim ve kontrolünde hesapların açık olması ve hesap verilebilirlik oluşturulması,
- Stratejik planlama,
- Bütçelerin oluşturulmasında performansın göz önünde bulundurulması,
- Ön mali kontrol,
- İç kontrol,
- İç denetim kavramlarıdır.

Bu kanun ile ön plana çıkan önemli yenilikler yukarıda yer alan unsurlar belirtilmektedir. Özellikle iç kontrol ve denetim kavramlarının üzerinde durulmuş ve kamu maliyesi yönetiminde iç kontrolün ve iç denetimin yapısının oluşturulması için çaba gösterilmiştir (Candan, 2006).

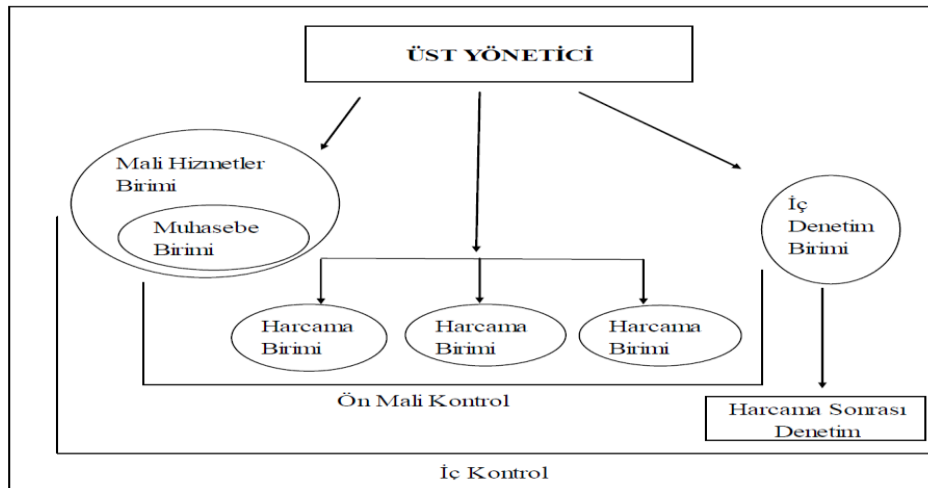
Ülkemizde iç kontrol ile ilgili ilke ve kuralların oluşturulduğu ve kamu kurumlarında uygulanması ile ilgili 5018 sayılı kanunla birlikte ilk adımlar atılmıştır. 5018 sayılı kanunun iç kontrolle ilgili düzenlemelerin hazırlanması ve planlanmasında COSO ve INTOSAI modellemeleri göz önüne alınmıştır (Erdoğan, 2009).

5018 sayılı kanunda iç kontrol kavramı 55. madde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre iç kontrol kavramı, ‘kurumun amaçlarına, belirlenmiş politikalarına ve mevzuatına uygun olarak faaliyetlerin daha etkili, daha ekonomik ve daha verimli şekilde devamına, varlık

ve kaynakların korunabilmesine, muhasebeye ait yapılan kayıtların doğru ve tam olarak tutulmasına, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü' olarak ifade edilmiştir. Yazılan bu tanım uluslararası düzenlemeler ve uygulamalar ile benzerlik gösteren bir özelliğe sahiptir. Kanunda iç kontrol ile ilgili süreç ve uygulamaların planlanması ve yürütülmesinden idare sorumlu tutulmuştur (Resmi Gazete, 2003; Yüksel, 2020).

5018 sayılı kanunun beşinci kısmında iç kontrol sistemi ile ilgili ilke ve kurallara 55. ve 67. Maddeler arasında yer verilmiştir. Bu kanun ile iç kontrolle ilgili olarak (Resmi Gazete, 2003; Erdoğan, 2009);

- Tanım,
- Amaç,
- Kontrole ait yapı ve uygulama,
- Ön mali kontrol,
- Mali işler birimi,
- Muhasebe hizmetleri,
- Muhasebe yetkilisinin görevleri,
- Muhasebe yetkililerinin sahip olması gereken özellikler vb. gibi iç kontrol sistemini oluşturan kavramlara yer verilmiş ve düzenlenmiştir.



Şekil 11: Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı

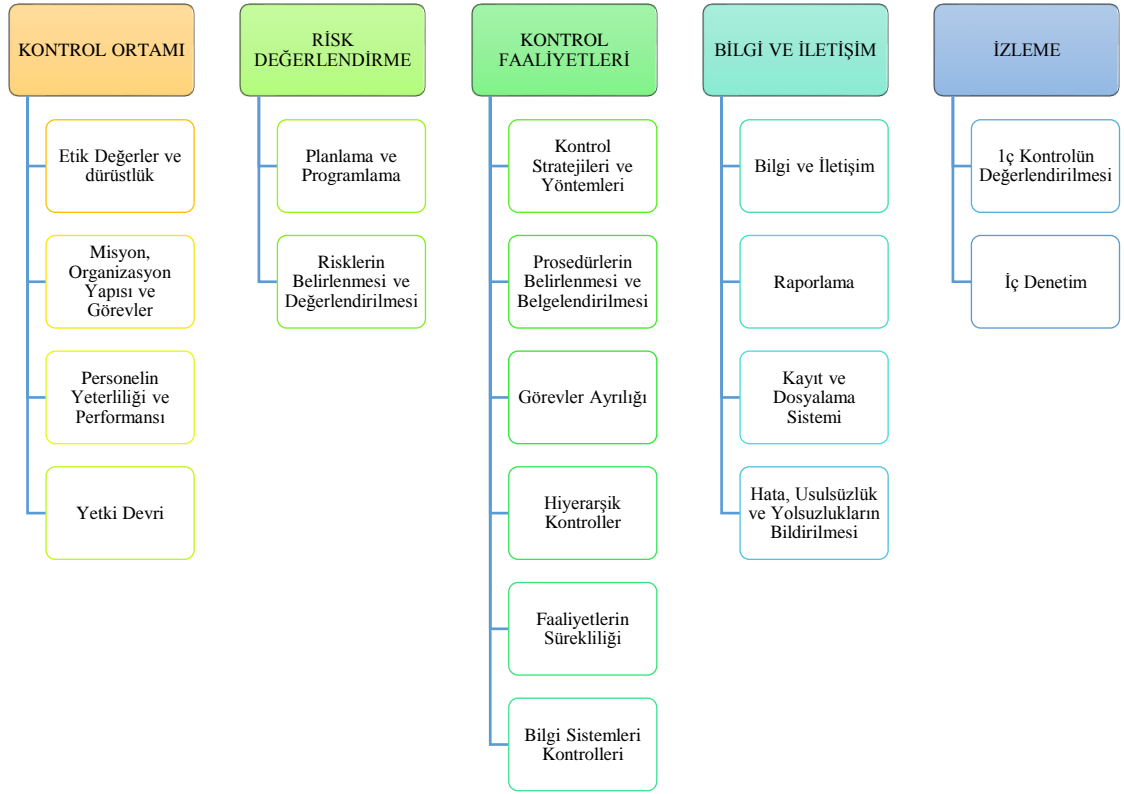
Kaynak: Arcagök, M. S., & Erüz, E. (2006). Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi, İstanbul: Aktif Matbaa Ltd. Şti.

5018 sayılı kanunun 55. maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrollere İlişkin Usul ve Esasların 5. maddesinde iç kontrol sistemi ve yapısıyla ilgili uluslararası iç kontrol sistemlerine uyum göstermesini oluşturmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı'na görev ve yetki verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2007 yılında yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin Resmî Gazete' de yayımlanması ile iç kontrol sistemleri oluşturma yetkisi verilmiştir. 5018 sayılı kanun ve iç kontrol sistemi ile ilgili diğer düzenlemeler ile birlikte artık özel sektöre olduğu gibi kamu sektöründe de iç kontrol sistemine yer verilmesi sağlanmıştır. Bu durumla birlikte artık kamu kuruluşlarında mali ve mali olmayan faaliyetlerinde iç kontrolle ilgili ilke ve kurallara uyum göstermek ve gerekli faaliyetleri gerçekleştirmek gerekliliği ortaya konmuştur. Uygulanacak ilke ve kuralların yanı sıra kamu kuruluşlarına özel faaliyetleri için kendi ilke ve kurallarını belirleme yetkisi verilmiştir (Yüksel, 2020).

5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol sistemiyle hedeflenen durumlar şöyle belirtilmiştir (Resmî Gazete, 2003);

- Kamuda gelir, gider, varlıklar ve sorumluluklarının etkili, verimli ve ekonomik olarak yönetilmesi,
- Kurumların belirlenen görev ve sorumlulukları yerine getirmesi,
- Her türlü maddi faaliyetlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun engellenmesi,
- Sürekli, vaktinde ve güvenilir sonuçlar içeren raporlar oluşturmak ve bilgilendirmeler gerçekleştirmek,
- Kaynakların gereksiz ve kötü kullanımının önüne geçilmesini gerçekleştirmektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan KİKST (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği) 'te 5 bileşen, 18 standart ve bu standartların etkin bir şekilde uygulanmasını gerçekleştirmesini sağlayacak kurallar belirlenmiştir (Resmî Gazete, 2003; Yüksel, 2020).



Şekil 12: Kamu İç Kontrol Standartları

Kaynak: Resmî Gazete. (2003). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu. Sayı: 25326 Tarih: 10.12.2003, Madde 1, Ankara. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (Erişim tarihi: 05.04.2021).

2.4. Türkiye’de Belediye Kavramı

2.4.1. Belediye Kavramı Ve Tarihsel Gelişimi

İnsanlığın yerleşik hayata geçmesiyle birlikte toplumsal yaşam olgusu ortaya çıkmıştır. Toplumsal yaşam ile birlikte insanların birbirleriyle olan ilişkileri ve bu ilişkiler doğrultusunda çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır. Sorunlarla birlikte insanlar bir arada toplumsal bir yapı içerisinde yaşamaları ile birlikte ortak çıkarlarının ve ihtiyaçlarının sağlanması gerekliliği önem kazanmıştır. Bu durum neticesinde toplumsal yapıyı düzenleyen, kurallar getiren, toplumsal çıkarları koruyan ve toplumsal ihtiyaçları karşılayan bir yönetim kavramı olan devlet olgusu ortaya çıkmıştır. Devlet kavramı, bir toplumsal yapı içerisinde yaşayan insanların çıkarlarını koruyan, ilişkilerini düzenleyen, ihtiyaçlarını karşılayan ve güvenliğini sağlayan bir siyasal yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletler, kendi sınırları içerisinde yaşayan insanların ihtiyaçlarını

gidermek amacıyla ile ülkenin tamamını içine alacak şekilde bir organizasyon yapısı oluşturmuştur. Devletler, ülke yönetimlerini merkezden ve yerel yönetimler olmak üzere ikiye ayırmış ve yönetim göstermişlerdir. Merkezi yönetim sistemi seçilmesi ile birlikte ülke yönetiminde merkez teşkilatı ve taşra teşkilatı şeklinde örgütlenme gerçekleştirmişlerdir. Merkez teşkilatı devletlerin başkentlerin de yer alan yönetim birimleri olurken, taşra teşkilatları ise bir devlet içerisinde yer alan diğer il ve ilçelerde oluşturulan yönetim teşkilatlarıdır (Varcan, 2013:3).

Merkezi yönetim örgütlenmesi ile oluşturulan merkez teşkilatları ve taşra teşkilatları çeşitli konularda yetersiz kalması veya toplumsal ihtiyaçların daha hızlı ve doğru şekilde karşılanması amacıyla yerel yönetim birimleri oluşturulmuştur. Yerel yönetim kavramı, yerel özelliğe sahip olan kamu faaliyetlerinin merkez yönetiminden ayrı olan kamu tüzel kişiliklerince yerine getirilmesi için kurulan ve merkezi otoriteden belirli görev, yetki ve sorumluluklar alan kuruluşlardır (Varcan ve Falay, 2011: 263-264).

Yerel yönetim kuruluşları, çeşitli ihtiyaçların karşılanması ve hizmetlerin sağlanması amacıyla merkez teşkilatından ayrı olarak kurulan ve tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Yerel yönetim kuruluşları iki şekilde oluşturulmuştur. Bunlar (Varcan ve Falay, 2011: 263-264);

- Fonksiyonel Yerel Yönetim Kuruluşları,
- Mahalli İdareler'dir.

Fonksiyonel yerel yönetim kuruluşları, belirlenen hizmetin sağlanması amacıyla merkezi teşkilatlardan ayrı olarak kurulan ve hukuksal duruma sahip olan kuruluşlardır. Mahalli idareler ise, bölgesel olarak o bölgedeki yerel yönetim gerçekleştirmek amacıyla kurulan kuruluşlardır. Merkezi yönetim, görev, yetki ve sorumluluk açısından bütün ülkeyi içine alırken, yerel yönetimler sadece sınırları belirli bir alanı kapsamaktadır (Varcan ve Falay, 2011:263-264).

Yerel yönetimlerin oluşmasında ve kurulmasında ekonomik, siyasal ve yönetsel sebepler etken olarak ön plana çıkmaktadır. Merkezi yönetim tarafından karşılanmaya çalışan istek ve ihtiyaçların daha iyi bilinmesi ve analiz edilmesi amacıyla yerel yönetim birimleri oluşturulmuştur. Ayrıca merkezi yönetim üzerinde olan sorumluluk ve görevlerin paylaşılması açısından önemli bir durum yerel yönetim birimleri aracılığıyla

sağlanmıştır. Özellikle 1970’li yıllardan sonra yerel yönetim kuruluşlarının önemi artış göstermiştir (Avcı, 2015).

Yerel yönetim kuruluşları ile uygulanan mali yönetim etkinlik ve verimlilik sağlanabilmektedir. Ülkelerin yönetim yapısı farklılık gösterse de yerel yönetim birimleri birçok ülkede görülmektedir. Yerel yönetim birimlerini ülkeden ülkeye farklılık gösteren bir yapıya sahiptir. Ülkelerde farklı yerel yönetim şekilleri ve yönetim birimleri oluşturulmaktadır (Akyıldız, 2012).

Yerel yönetim kavramı ve birimlerinin zaman içerisinde önemi ve değeri artarak devam eden bir yapıya sahiptir. Yerel yönetim birimleri aracılığıyla var olan hizmetler daha iyi ve doğru şekilde uygulanması gerçekleştirilirken, aynı zamanda yeni kamusal hizmetlerin oluşturulması sağlanmaktadır (Akyıldız, 2012).

Eski zamanlardan günümüze kadar uzanan süreçte yerel yönetim birimleri incelendiğinde karşımıza çıkan en önemli yerel yönetimi birimi belediyelerdir. Belediye sözcük olarak kökeni Arapça dilinden gelmektedir. Belediye sözcüğü, Arapçada yer alan ‘Beled sözcüğünden türetilmiştir. Beled, insanların bir araya gelerek toplumsal yapı içerisinde yerleşik bir düzende yaşaması anlamına gelmektedir (Üstün, 1999; TDK, t.y.).

2.4.2. Ülkemizde Belediye Kavramı Ve Tarihsel Gelişimi

Yerel yönetim kavramı, “ülkenin sınırlarında yerleşmiş irili ufaklı köy, kasaba, kent vb. yerleşmiş insan topluluklarının ortak ihtiyaçları için belli bir hukuk düzeninde oluşturulan anayasal kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka tanım ise, “belirli bir bölgede yaşayan yerel bireylerin, birlikte yaşamaları nedeniyle kendi konularında hizmet üretmek amacıyla kurulan, karar organları yerel toplulukça seçilerek göreve getirilen, hukukla çizilmiş görevlere, bütçeye ve kendine ait personeli olan kamu tüzel kişileri” şeklinde yerel yönetim kavramı tanımlanmıştır. Yerel yönetim yapıları ülkeden ülkeye farklılık gösteren bir yapıya sahiptirler. Ayrıca ülkelerin sahip olduğu sosyal-politik durum yerel yönetim yapısını farklılaştırmaktadır. Bazı ülkelerde merkeziyetçi bir yerel yönetim yapısı var iken bazı ülkelerde özerk bir yapıya sahip yerel yönetim birimleri şeklinde örgütlenme gerçekleştirilmiştir (Nadaroğlu, 1994: 3; Divanoğlu, 2001:10; Kutlucan, 2009:18).

Ülkemizde yerel yönetim yapısının hukuksal yapısı Anayasamızın 123 ve 127. Maddelerine dayanmaktadır. Anayasamızın 123. Maddesine istinaden *”kurumun görevleriyle bir bütün olduğu ve bunun kanun ile düzenleneceği, kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayandığı”* şeklinde yerel yönetim sisteminin hukuksal bir alt yapısı oluşturulmuştur. Anayasamızın 127. maddesinde yerel yönetim kavramı, *”mahalli kurumların il, belediye veya köyde yaşayanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak için kuruluşa ait esaslarla belirtilen ve kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileri”* şeklinde belirtilmiştir (Ağmaz, 2018).

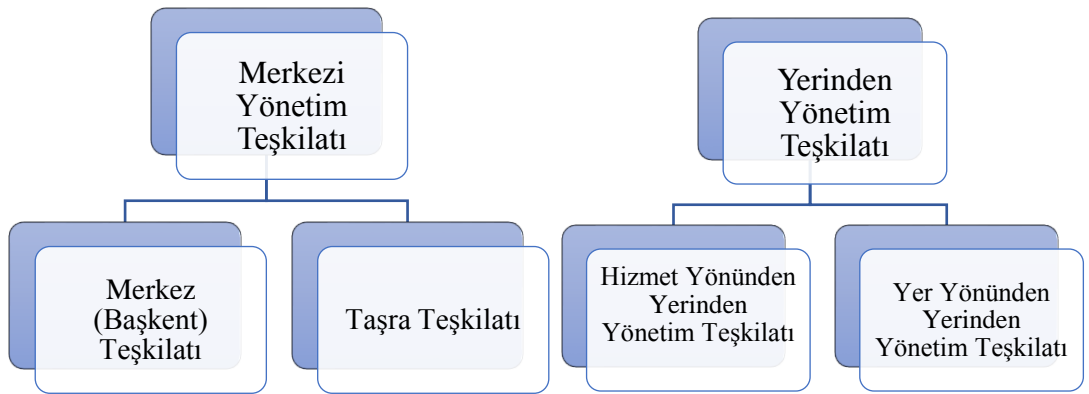
Türkiye’de yerel yönetim ile ilgili yapısal oluşum ve değişimler özellikle 1990’lı yıllardan sonra ortaya çıkmıştır. 1990’lı yıllarda ülkemizde ekonomik, sosyal, kültürel, siyasal ve sanayi alanındaki değişimler yerel yönetim birimlerin öneminin artmasına sebep olmuştur. Ayrıca Avrupa Birliği’ne (AB) üyelik süreçleri ve AB’ye uyum çalışmaları yerel yönetim yapısında önemli gelişmelere sebep olmuştur (Avcı, 2015).

Ülkemizde bulunan yerel yönetim sistemi yapısı oldukça yeni bir yapıdır. Gelişmiş ülkelerde bulunan yerel yönetim yapısının ülkemizde uygulanması oldukça yakın zamanlarda başlamıştır. Özellikle batılı anlamda yerel yönetim yapısının ilk örnekleri sayılabilecek uygulamalar Osmanlı Devleti’nde bulunan vakıflar ve esnaf örgütlenmelerinde görülmüştür. Yerel yönetim sistemi yapısının modern anlamdaki örnekleri ise Tanzimat dönemine uzanmaktadır. Tanzimat döneminde modern yönetim süreçlerine geçiş anlamında önemli adımlar atılmıştır. Siyasal ve yönetsel anlamda önemli gelişmeler başlatılarak günümüzdeki sistemlerin alt yapısının oluşturulması sağlanmıştır. Tanzimat dönemiyle birlikte batısal anlamda önemli değişimler ve gelişimler gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde anayasal düzene geçiş ile birlikte, siyasal düzende parlamento düzenlemeleri, bakanlıklar, Danıştay, Sayıştay, belediye ve il özel idarelerinin günümüzdeki yapının temelleri oluşturulmuştur. Tanzimat dönemiyle birlikte yerel yönetim birimleri oluşturularak faaliyete başlamışlardır. Oluşturulan yerel yönetim birimlerinde Fransa’da yer alan merkeziyetçi yönetim yapısı dikkate alınmıştır. Böylelikle belediyeler ve il özel yönetim birimleri oluşturulmuştur. Oluşturulan bu yapı ile birlikte ekonomik, siyasal, toplumsal yapıda önemli gelişmeler sağlanmıştır (Keleş, 1992:131; Alıcı, 2007:356; Sarıoğlu, 2007: 30; Parlak, 2005:177).

Osmanlı devletinde yerel yönetim yapısıyla ilgili gelişmeler başlamış ve bu gelişmeler Cumhuriyet kurulması ile devam ettirilmiştir. Cumhuriyet dönemiyle birlikte taşra birimlerine muhassıllar ve muhassıllar meclisi örgütlenmesi tüm ülkede gerçekleştirilmiştir. Bu örgütlenme ile günümüzdeki yerel yönetim sisteminin alt yapısı oluşturulmuştur (Ökmen, 2008:47; MİGM, 2014: 4).

Ülkemizde yerel yönetim birimleri çeşitli kamu tüzel kişiliklerinin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. Ülkemizdeki yerel yönetim birimleri; il özel idareleri, belediyeler ve köyler şeklinde üç ayrı birimden oluşmaktadır (Ağmaz, 2018).

Ülkemizde yerel yönetim kuruluşları düşünüldüğünde ilk akla gelen kuruluş belediyelerdir. Gerek günlük hayatta ihtiyaçların karşılanması gerekse de kamu hizmetlerinin yaygınlaştırılmasının sağlanması açısından ilk düşünülen yerel yönetim birimi olarak belediyeler akla gelmektedir. Ülkemizde yerel anlamda gerçekleştirilen hizmetlerin önemli bir kısmı belediyeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Siyasi yönetimler içerisinde devlet tarafından sunulan hizmetlerin bir kısmı merkezden bir kısmı da yerelden gerçekleştirilmektedir. Yerel yönetim birimlerine düşen görevlerin karşılanmasında en önemli kurum ise belediyeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yerel yönetimler tarafından karşılanan hizmetler o bölgeye ait olan veya yaşayan toplumun özel olarak gereksinim duyduğu hizmetlerdir. Yerelde bulunan yönetimler tarafından gerçekleştirilen hizmetler merkezi yönetim tarafından aktarılan ve yerel birimlerine devredilen faaliyetler olarak da belirtilmektedir (Ağmaz, 2018).



Şekil 13: Türkiye'nin İdare Teşkilatı

Kaynak: Nohutçu, A. (2007). *Kamu yönetimi*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Ülkemizde belediye sözcüğü kamu yönetim sözlüğünde, *”kent niteliğine haiz bir yerleşim yerinde yaşayanların gereksinmelerini karşılamakla görevli, kamu tüzel kişiliğine ait ve karar veren organları halk tarafından seçimle oluşturulmuş yerel yönetim birimi”* şeklinde kamu yönetimi sözlüğünde tanımlanmıştır (Bozkurt, Ergun ve Sezen, 1998:31).

2005 yılında ülkemizde uygulanmaya başlanan 5393 sayılı Belediye yasasında Belediye kavramı tanımlanmıştır. Yapılan tanıma göre belediye, *”belde halkının mahalli ortak nitelikli isteklerini karşılayabilmek için kurulan ve karar organı vatandaşlar tarafından seçilen yönetsel ve mali özerklik yetkisi olan devlet tüzel kişisi”* olarak belirtilmiştir (Gülten, 2014).

Tarihimiz incelediğinde belediye yapısına benzer uygulamalar Selçuklu dönemi uygulamalarına dayanmaktadır. Selçuklu ve Osmanlı devletinde vakıflar ve esnaf örgütlenmeleri aracılığıyla günümüzde gerçekleştirilen belediye hizmetlerini yerine getiren bir yapı oluşturulduğu belirtilmiştir. Selçuklu döneminden 1826 yılına kadar kadılar, subaşılar, ihtisap ağaları ve mimarbaşılar yerel yönetim görevlerini yerine getiren sorumlular olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu görevliler şehirlerin temizlenmesini, ticaretin yürütülmesini, esnaf denetimlerini, fiyatların denetimini, imar kontrollerini, yargı ve idari görevlerini yerine getirmişlerdir. 1826 yılına gelindiğinde belediye hizmetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla ihtisap nazırlığı oluşturulmuştur. Böylelikle kadının yürüttüğü görev ve sorumluluklar da belediyelere devredilmiştir. Modern tarzda ilk belediye örneği ise Osmanlı döneminde ortaya çıkmıştır. İlk modern belediye yapısı İstanbul’da oluşturulmuştur. Osmanlı-Kırım savaşı sırasında İstanbul’da meydana gelen karışıklıklar ve ortaya çıkan sorunlar sonucunda şehirdeki sorunları gidermek, siyasal yönetimi sağlamak, temizlik vb. tarzda hizmetleri sağlamak amacıyla belediye kurulmuştur. Kurulan belediye merkezi yönetim tarafından görevlendirilen şehremini ve şehreminiyle birlikte esnafları temsil eden kişilerin yer aldığı Şehremaneti Meclisi tarafından yönetilmiştir. Kurulan belediye başarılı olamamış ve sorunlar devam etmiştir. Sorunların araştırılması ve çözüm bulunması amacıyla İntizam-ı Şehir komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon, İstanbul’un 14 farklı belediye tarafından yönetilmesi gerekliliğini belirtmiştir. Fakat ekonomik sorunlar ve yeterli kaynağın olmaması sebebiyle sadece Galata-Beyoğlu olarak ayrılmıştır. İlerleyen yıllarla birlikte Altıncı Daire-i Belediye örgütlenmesi oluşturulmuştur. Bu örgütlenmede daire müdürü ve daire meclisi atama yoluyla belirlenmiştir. Bu örgütlenme yarı özerk yapıya sahip bir

örgütlenme olarak karşımıza çıkmıştır. Yarı özerk yapıya sahip olması, gelir kaynakları ve personel yapısı ile birlikte oluşturulan bu belediye örgütlenmesi belediyeciliğin modern anlamda ilk örnekleri olmuşlardır (MİGM, 2014: 5, Ortaylı, 2014:2, Öner, 2006:34, Kalabalık, 2005:47).

1869 yılında belediye ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmıştır. Dersaadet İdare-i Belediye Nizamnamesi oluşturularak belediyecilik faaliyetleri tüm İstanbul'a yaygınlaştırılmıştır. Ayrıca bu düzenleme ile birlikte Şehremini Şehremaneti Teşkilatlanması oluşturulmuştur. Oluşturulan bu düzenleme ile birlikte federal bir belediyecilik yapısı kurulmuştur. İstanbul yönetiminin de merkezi bir yapı ve bu yapı altında yer alan 14 Belediye Daireli bir kurumsal yapı oluşturulmuştur. Şehremini, Şehremaneti Meclisi ve 14 Daire'den oluşan bir belediye sistemi yapısı kurulmuştur. Bu yapıya ek olarak Şehremini, 14 Belediye Dairesi başkanı ve seçilen 3 meclis üyesinin bir araya gelerek oluşturduğu Cemiyeti-i Umumiye Meclisi kurulmuştur (Keleş, 1992:133).

1876 Anayasası ile belediyelerin yönetim yapısı ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile birlikte belediyeler, seçim yoluyla belirlenecek olan meclis tarafından yönetilmesi kanun ile belirtilmiştir. 1877 yılında Dersaadet Belediye Yasası ile İstanbul'da oluşturulan belediye dairesi sayısı 14'ten 20'ye yükseltilmiştir (Tortop vd., 2006: 38; Keleş, 1992:133).

1912 yılında Dersaadet Belediyesi için geçici kanun yasası ile birlikte belediyelerdeki daire yapılanması değiştirilerek belediye şubesi yapılanmasına geçiş yapılmıştır. Ayrıca Şehremaneti Meclisi değiştirilerek Encümen örgütlenmesine oluşturulmuştur. Bu kanun ile Şehremini atama yoluyla belirleneceği kuralı devam ettirilmiştir. Bu yapı 1930 senesinde gerçekleştirilecek olan 1580 sayılı Belediye Kanunu'na kadar sürdürülmüştür (Tortop vd., 2006: 38).

Cumhuriyet yönetimin ilan edilmesiyle birlikte birçok alanda değişim ve gelişim yaşanmıştır. Değişimin gerçekleştirdiği alanların biri olarak da belediye kanunu olmuştur. Tüm belediyeleri içine alacak şekilde 1930 yılında bir düzenleme gerçekleştirilmiştir. 1930 yılında 1580 sayılı Belediye Kanunu oluşturulmuştur. 1580 yılında oluşturulan belediye ile ilgilinin kanunun temel özelliklerini şu şekilde belirtebiliriz (Şengül, 2010:70-73):

- İstanbul ve Ankara’da bulunan belediyelere ayrıcalık tanınmış fakat bunlar dışındaki belediyeler aynı sayılmıştır.
- Yerel hizmetlerin gerçekleştirilmesi belediyelere verilmiştir.
- Merkezi yönetim tarafından belediyeler üzerinde vesayet denetimi gerçekleştirilme hakkı tanınmıştır.
- Yerel yönetimler seçim ile oluşturulacak ve meclis toplantıları halkın açık şekilde gerçekleştirilecektir.
- Belediye hizmetleri liste usulü ile gerçekleştirilmektedir.
- Gelirler ile harcamalar arasında bağlantı kurulması gerekmektedir.

1984 yılına gelindiğinde ise farklı bir düzenleme yapılarak ikili bir yapıya geçiş yapılmıştır. Ankara, İstanbul ve İzmir’de uygulanmak üzere 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu oluşturulmuştur (Şengül, 2010).

1580 sayılı kanun yerini 2004 yılında 5272 sayılı kanuna bırakmıştır. 5272 sayılı Belediye kanununun 2005 yılında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. 2005 yılında 5393 sayılı Belediye Kanunu oluşturularak yürürlüğe girmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu günümüzde de uygulanmakta olan belediye kanunudur. Büyükşehir Belediyeleri için oluşturulan 3030 sayılı kanun ise 2004 yılında değiştirilmiştir. 2004 yılında 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu oluşturularak yürürlüğe girmiştir (AVCI, 2015).

Ülkemizde belediyeler ve büyükşehir belediyeleri için ayrı kanun ve düzenlemeler oluşturulmuştur. Türkiye’de mevcut belediyelerin kuruluş, yönetim, görev, yetki ve sorumlulukları açısından kapsam alanlarının farklı olması nedeniyle iki kanun uygulamada yer almaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu tüm belediyeleri kapsayan temel bir hukuki düzenlemedir. Bu kanun büyükşehir olsun veya olmasın tüm illerdeki belediyeleri kapsamaktadır. Bu düzenlemeye ek olarak büyükşehir belediyesine sahip iller için 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu oluşturulmuştur. Büyükşehir ve büyükşehire bağlı belediyelerde ilk olarak uygulanacak kanun 5216 sayılı kanun olarak belirtilmiştir. 5216 sayılı kanunun yetersiz kalması durumunda ise 5393 sayılı genel belediyecilik kanununa bakılması gerekliliği belirtilmiştir (Ağmaz, 2018).

Belediye kavramı 5393 sayılı kanunda, ”*belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organ seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*” şeklinde belirtilmiştir.

Büyükşehir belediyesi kavramı ise 5216 sayılı kanunda, *”sınırları içerisinde ilçe belediyeleri ile birlikteliği sağlayan; idari ve parasal özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenlerden seçilerek tamamlanan kamuya ait tüzel kişi”* şeklinde tanımlanmıştır. Büyükşehir ilçe belediyesi ise, ‘büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçe belediyesi’ olarak belirtilmiştir (Ağmaz, 2018).

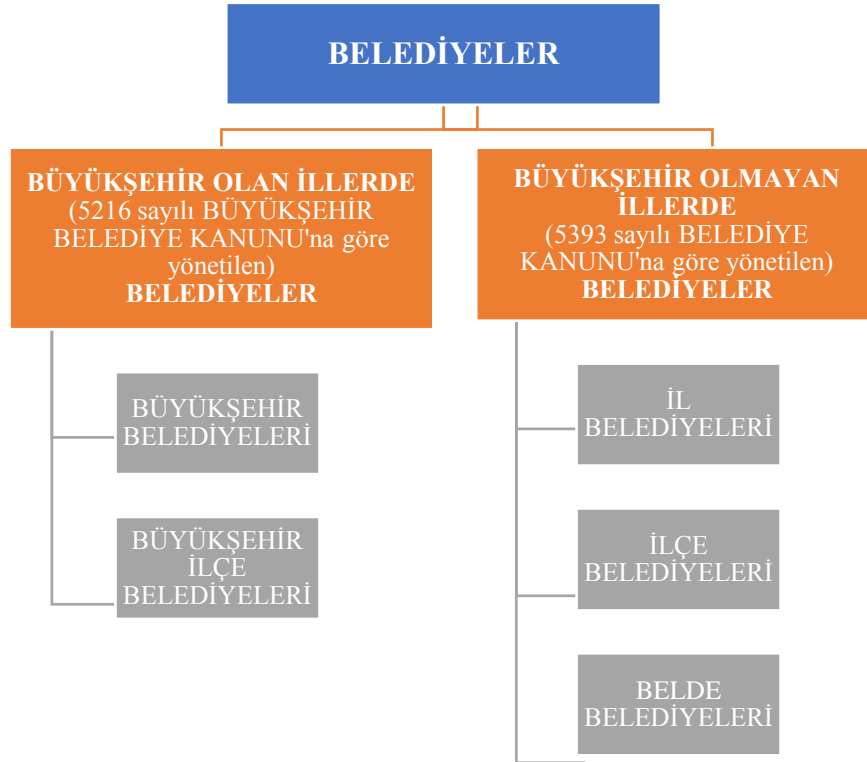
Ülkemizde an itibariyle 30 adet büyükşehir belediyesi bulunmaktadır bunlar;

- Adana Büyükşehir Belediyesi
- Ankara Büyükşehir Belediyesi
- Antalya Büyükşehir Belediyesi
- Aydın Büyükşehir Belediyesi
- Balıkesir Büyükşehir Belediyesi
- Bursa Büyükşehir Belediyesi
- Denizli Büyükşehir Belediyesi
- Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi
- Erzurum Büyükşehir Belediyesi
- Eskişehir Büyükşehir Belediyesi
- Gaziantep Büyükşehir Belediyesi
- Hatay Büyükşehir Belediyesi
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi
- İzmir Büyükşehir Belediyesi
- Kahramanmaraş Büyükşehir Belediyesi
- Kayseri Büyükşehir Belediyesi
- Kocaeli Büyükşehir Belediyesi
- Konya Büyükşehir Belediyesi
- Malatya Büyükşehir Belediyesi
- Manisa Büyükşehir Belediyesi
- Mardin Büyükşehir Belediyesi
- Mersin Büyükşehir Belediyesi
- Muğla Büyükşehir Belediyesi
- Ordu Büyükşehir Belediyesi

- Sakarya Büyükşehir Belediyesi
- Samsun Büyükşehir Belediyesi
- Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi
- Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi
- Trabzon Büyükşehir Belediyesi
- Van Büyükşehir Belediyesi

2.4.3. Türkiye’de Belediye Çeşitleri

Ülkemizde belediyeler ile ilgili kanuni düzenlemeler 5393 sayılı Belediyeler Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunları ile sağlanmıştır. Bu kanuni düzenlemeler ile birlikte belediye çeşitleri olarak ”Büyükşehir kapsamına giren şehirlerde hizmet veren belediyeler” ve ”Büyükşehir kapsamına girmeyen şehirlerde hizmet veren belediyeler” olmak üzere iki çeşide ayrılmıştır (Ağmaz, 2018).



Şekil 14: Türkiye’de Belediye Yapısı

Yukarıdaki şekil ile ülkemizde bulunan belediyeler ve alt birimleri gösterilmiştir. Ülkemizde yer alan Büyükşehir olan illerde büyükşehir belediyesi ve büyükşehir ilçelerine ait belediyeler yer alırken, büyükşehir olmamış şehirlerde il, ilçe ve belde belediyeleri yer almaktadır.

2.5. Belediyelerde İç Kontrol Ve İç Denetim

Belediyeler, çok fazla sayıda çalışan ve kaynakla farklı faaliyet türleri ve işlemlerini gerçekleştirilen kamu idari kuruluşlarıdır. Belediyelerde yönetimde görev alan belediye başkanı ve yöneticilerin gerçekleştirilen faaliyetleri doğrudan kontrol etme ve denetimlerini gerçekleştirmeleri mümkün değildir. Bu nedenle belediye faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetimi ve kontrolü amacıyla sistemler oluşturulması belirlenmiştir. Bu sistemler iç denetim ve iç kontrol olarak belirlenmiş ve belediyelerde uygulanmaya başlanmıştır (Ağmaz, 2017).

Kontrol kavramı, işletmelerde planlama, organizasyon, yürütme, entegrasyon ve iş birliği oluşturularak yönetim süreçlerinin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Bir başka tanımda kontrol, bir hedefin gerçekleştirilmesi için süreçleri ve planları olması gereken şekilde düzenleyen bir durum olarak tanımlanmıştır. Kontrol ile işletme süreçlerini gerçekleştirilirken tespit edilen sorun ve problemlerin belirlenmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Kontrol, işletmelerde durum tespit etme, değerlendirme ve çözüm önerileri geliştirmede kullanılan temel bir kavramdır. Kontrol ile işletmede olan kontrol ve denetim arasında farklılığın ortaya konulması ve birbirinden ayrılması amaçlanmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012: 90; Toroslu, 2014:15;Çatıkkaş 2005: 3;Çevik ve Ağmaz, 2019).

İç kontrol kavramı, işletmelerin içinde yer alan kontrollerin dış kontrollerden farklılaşmasını sağlamaktadır. İç kontrol, işletmelerin hedef ve amaçlarına ulaşmalarını sağlamak amacıyla işletme yöneticileri tarafından oluşturulan ilke, kural ve politikalar olarak belirtilmektedir. 5018 sayılı kanunda yer bulan 55. madde iç kontrolü, “*idarenin hedeflerine ve isteklerine, belirlenen politikalara ve mevzuata uygun biçimde faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini. Varlık ve kaynakların korunabilmesini, muhasebeye ait kayıtların doğru ve bütün olarak tutulmasını, mali bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak için yönetimin oluşturduğu organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü*” şeklinde ifade edilmiştir. Yapılan iç kontrol tanımından hareket ile kanunda yer alan 56. madde de iç kontrol amaçları şu şekilde belirtilmiştir (Altıntaş ve Kocabay, 2011; Ağmaz, 2017);

- Kamu kaynaklarının etkin ve daha verimli bir biçimde yönetilmesi,

- Kamuya ait kuruluşların yasal düzenlemeler çerçevesinde organize edilerek yönetimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Yapılan işlemlerde ve alınan kararlarda yasa dışı durumların ve yolsuzluğun önüne geçilmesi,
- Yapılan iş ve işlemlerle ilgili zamanında, doğru ve net raporlamaların oluşturulması,
- Kaynakların gereksiz ve fazla kullanımın önüne geçilerek israfın önlenmesi olarak belirtilmiştir.
- İç kontrol sistemi çeşitli özelliklere sahiptir. Bu özellikler şunlardır (İSMMMO, 2015:34, Güner, 2009:188):
- İç kontrol sistemi işletmenin tüm birimlerini kapsamalıdır.
- İç kontrolün işletmede tüm çalışanların katıldığı bir süreç olması gerekmektedir.
- İç kontrol ile faaliyetlerde belirli düzeyde güvence oluşturulmaktadır.
- İç kontrol işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

İç kontrol ile kamu idarelerinde kaynak tüketiminde verimsizliği gidermek ana amaçtır. Ayrıca kamu idarelerini gerçekleştirdiği faaliyetlerin analizinin yapılarak doğru bir şekilde raporlamalarının gerçekleştirilmesi iç kontrol ile amaçlanmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilmesi ve iç kontrol sisteminde başarı elde edilebilmesi için çeşitli ilkelerin uygulanması gerekmektedir. Bu ilkeler şunlardır (Altıntaş ve Kocabay, 2011);

- İç kontrol sistemi işletmenin tüm birimlerine yayılması ve kabul görmesi,
- Özellikle kurumun eksik olduğu alanları tespit ederek o alanlara yönelmeli,
- İşletme tarafından gerçekleştirilen tüm işlemleri kapsamalı,
- Hesap verilebilirlik ilkesi çerçevesinde raporlamalar ve değerlendirmeler yapılmalı,
- Mali tabloların doğru ve usulsüzlüklerden uzak şekilde gerçekleştirilmeli,
- Hukuka uygun bir şekilde oluşturulmalı şeklinde belirtilmektedir.

İç kontrol sistemi oluşturulma ve uygulanma alanı olarak ilk özel sektörde yer bulmuştur. Kamu kaynaklarının gereksiz yere kullanılması ve israfın artması nedeniyle iç kontrol farklı bir uygulama alanı geçiş yapmıştır. Özel sektördeki uygulamalar ardından kamu sektöründe de iç kontrol sistemleri oluşturularak uygulanmaya başlanmıştır. İç kontrol sisteminin kamu sektörüne uygulanmasıyla birlikte, kaynakların etkin ve verimli

kullanılmasının sağlanması esas amaç olarak belirlenmiştir. Uluslararası düzenlemeler ve ulusal düzenlemeler gerçekleştirilerek iç kontrolle ilgili yasal dayanaklar oluşturulmuştur (ÇSGB, 2013: 4; Eralp ve Bozbaş, 2014: 2).

Denetim kavramı latince kaynaklı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Latince de yer alan "auditus" kelimesi türetilerek denetim kavramı oluşturulduğu belirtilmiştir. Denetim kavramı, koruma ve muhafaza etme kelimeleriyle ilişkili bir kavramdır. Ayrıca denetim kavramı günlük yaşamda teftiş etme, kontrol etme, düzenleme, araştırma, soruşturma, inceleme gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Bu anlamlar dışında denetim, *"birçok hata, yolsuzluk ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, üretimde kullanılan kaynakların daha etkili ve verimli kullanımını sağlayacak çalışmalar için iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaç edinen bir eylem"* olarak ifade edilmektedir. Denetim başka bir tanımda, *"faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş verileri önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, sonrasında oluşabilecek hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek için uygulanan sistematik bir süreç"* olarak ifade edilmektedir (Güredin, 2000:5; Köse, 2007 :5; Çoşkun, 2000:15).

Denetim kavramı muhasebe ile ilişkisi olan bir kavramdır. Denetim, *"mali durum ve yapılan olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluğunu soruşturmak ve elde edilen neticeleri konu ile ilgisi olanlara bildirmek için tarafsızca bilgi edinen ve ortaya çıkan bilgileri değerleyen sistematik bir süreç"* olarak ifade edilmektedir (Güredin, 2000:5).

Denetim genel olarak çeşitli özelliklere ve kapsam alanına sahiptir. Bunlar (Arslan, 2013);

- Denetim belirli bir faaliyete yöneliktir,
- Denetim bir süreçtir,
- Denetim bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunu analiz eder,
- Denetim faaliyetlerin belirlenmiş kurallara ve standartlara uyumunu ölçer,
- Denetim makul bir güvence sağlar.

Kurumlar zaman içerisinde büyüyerek gelişim göstermektedir. Gelişen kurumların çalışan personel sayısı ile birlikte faaliyet gerçekleştirilen birim sayısı artış göstermektedir. Bu artış sonucunda kurumların yönetilmesi ve kontrol altına alınmasında çeşitli sorunlar ve problemler yaşanmaktadır. Ortaya çıkan sorun ve problemleri çözmek amacıyla denetim işlemleri kullanılmaktadır. Kurumlarda iç ve dış denetim olmak üzere iki türlü denetim faaliyeti gerçekleştirilmektedir (Arslan, 2013).

İç denetim kavramı, işletme süreçlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ve çalışanların gerçekleştirdikleri işlemlerin incelenmesi ve etkinliğinin sağlanması için bağımsız olarak işletmede çalışan iç denetçilerin yerine getirdiği sürece denilmektedir. İç denetim bir başka tanımda ise, işletme süreçlerinin yönetim tarafından belirlenen politika, plan, program ve prosedürlere uygun olacak şekilde incelenmesi, iç kontrol amaçlarıyla eşgüdümlü olarak sürdürülüp sürdürülmediğini analiz etmektedir. İç denetim kavramı, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini ölçmede kullanılmaktadır. İç denetçilerin yaptığı çalışmalar işletmenin yöneticilerine raporlar halinde sunulmaktadır (Köse, 2007).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün yaptığı tanımlamaya göre iç denetim, işletmenin faaliyetleri ileletmek ve onların değerini artırmak için yapılan, objektif bir inceleme faaliyetidir. İç denetim, işletmenin risk ve kontrol yönetimini değerlendirmek ve gelişmesini sağlamak amacıyla yapılan bir denetimdir (IIA, 2012).

İç denetim, denetim alanı olarak geniş bir alanı kapsamaktadır. Fakat esas manada iç denetim işletmenin yöneticileri ile ilgili olarak faaliyetlerde bulunmaktadır. İç denetim, işletme yöneticileri tarafından kararlar, planlar, programlar, amaç ve stratejilerin uygunluğu denetler. Bu denetlemeyi yaparken iç ve dış denetim şeklinde denetleme işlemini getirmektedir (Diamond, 2002).

İç denetim, objektif bir değerlendirme sürecidir. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği ölçülmesi için iç denetimden yararlanılmaktadır. İç denetim faaliyeti sonucunda gerçekleştirilen faaliyetler şunlardır (Spencer Pickett, 2006);

- İç kontrol sistemi yapısını incelemek ve değerlendirmek,
- Verimli ve etkin bir yapı oluşturmak için kaynak kullanımı incelemek,
- Analiz ve sonuçları raporlara dönüştürmek,
- Güvenilir bir sistemsal yapı oluşturmak,

- İç kontrol sisteminin güvenilir hale getirilmesini sağlamak şeklinde belirtilmektedir.

İç denetim faaliyetinin çeşitli amaçlar çerçevesinde planlanarak yürütülmektedir. İç denetimin asıl amaçları şunlardır;

- İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- İşletme etkinliği ve verimliliği analiz etmek,
- Risk yönetimini gerçekleştirmek,
- İşletmenin üst düzey yöneticilerine bağımsız ve tarafsız görüş önerileri sunmaktır.

2.5.1. Belediyelerde İç Kontrol

İç kontrol ve iç kontrol sistemi çeşitli özelliklere sahiptir. Bu özellikler bazı yönetim sistemlerine uyumluluk göstermemektedir. İç kontrol kavramının Türk siyasi yönetim sistemine bazı araştırmalarda uymadığı belirtilirken, durumun böyle olmadığı bazı araştırmalar ile ortaya konmuştur. Türk yönetim sistemi içerisinde kurumların örgütlenme yapısı, yetki devri, görev ayrılığı, yatay ve dikey iletişim yapısı vb. durumlar iç kontrol kavramıyla benzerlik göstermektedir. Bu yüzden iç kontrol ve iç kontrol sistemi ülkemize yabancı olan bir kavram olarak görülmemektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014: 17).

Türk kamu yönetimi sistemini yenilenmek ve AB'ye uyumlu hale getirilmek amacıyla iç kontrol sistemi uygulanmıştır. İç kontrolün Türk kamu yönetimi sistemi içerisine dâhil edilmesiyle birlikte yeni durumlar ve süreçler oluşturulmaya başlanmıştır. Türk kamu yönetimi sistemi içerisinde olmayan strateji oluşturma, risk planlama, kontrol faaliyetleri, yönetim bilgi sistemleri ve iç denetim gibi yeni uygulamalar ortaya çıkmıştır (Ağmaz, 2017).

İç kontrol, işletmelere veya kurumlara ait olan özel bir yapıya sahiptir. İç kontrol, işletmelerin yapılarına göre farklılaşmakta ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda özel olarak oluşturulmaktadır. İç kontrol sisteminin yapısı, özelliği ve uygulanma biçimleri açısından farklılık göstermektedir. İşletmeler, iç kontrol sistemlerinin mevcut özellikler çerçevesinde amaç ve hedeflerini elde edecek şekilde planlamalı ve süreçlerine uygulamalıdır (Akyel, 2010a; Alikadıoğulları, 2011).

Belediyeler için, 5018 sayılı kanun dayanak gösterilerek oluşturulan yönetmelikler ile mali yönetim sistemleri belirlenmiştir. 5018 sayılı kanunun 57. maddesinde "*kamu*

idarelerinin kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu” ifade edilmiştir. Bu durum çerçevesinde belediyelerde uygulanacak olan iç kontrol sistemlerinde görev alacak kişiler; belediyenin bir numarası olan belediye başkanı, harcama yapmaya haiz kimseler, strateji daire başkanlıkları ve iç denetimi sağlayan birimlerdir. Bu durumdan hareketle uygulanacak olan iç kontrol sisteminin kapsam alanı belediye içerisinde yer alan tüm birimlerdir. Ayrıca belediye çalışanlarının üst düzeyden alta kadar bütün çalışanları iç kontrol sisteminin içerisinde yer almaktadır (Ağmaz, 2017).

İç kontrol sistemi kurumun üst düzey yönetimi gözetimi ve denetimi altında, strateji geliştirme birimi koordinasyonunda, harcama birimlerinin faaliyetleri ve iç denetim biriminin rehberlik etmesiyle belediyelerde uygulanmaktadır. Bu yüzden belediye birimleri içerisinde yer alan belediye başkanı, strateji geliştirme birimi, harcama birimi ve iç denetçilerin önemli görevleri vardır. İç kontrole ait sistemin uygulanması ve hedeflenen amaçlar çerçevesinde yönetilmesi, sistem içinde yer alan bu görevlilerin sorumluluğundadır. (Altıntaş ve Kocabay, 2011)

5018 sayılı kanunda yer alan 11. madde de belediyelerde üst düzey yönetimi belediye başkanı tarafından gerçekleştirildiği belirtilmiştir. 5393 sayılı Belediye kanununda ise 38. Madde de belediyelerin üst düzey yönetici olarak belediye başkanı belirtilmiştir. Belediye başkanın görev ve sorumlulukları 5018 sayılı kanunda şu şekilde belirtilmiştir (Ağmaz, 2017; Altıntaş ve Kocabey, 2011);

- Belediyenin strateji ve bütçesini kontrol etmek,
- Strateji ve bütçeleri belediyenin hedef, amaç ve planları doğrultusunda kullanılmasını sağlamak ve takip etmek,
- Belediyenin stratejik hedef ve programlarının hazırlanmasını sağlamak,
- Belediye kaynakların israf edilmeden etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Kaynakların israfını önleyebilmek,
- Mali yönetimin ve buna bağlı kontrol sisteminin çalışmalarla uygulanmasını izlemek,
- İç kontrole ait sistemin uygulanmasını sağlamak ve izlemektir.

5393 sayılı kanuna göre başkanın görev ve sorumlulukları şu şekilde belirtilmiştir (Altıntaş ve Kocabey, 2011);

- Belediyeyi belirlenen stratejileri göz önünde bulundurarak yönetmek,
- Kurumsal stratejiler oluşturmak ve geliştirmek,
- Bütçeyi stratejileri göz önünde bulundurarak hazırlamak ve kullanılmasını sağlamak,
- Belediye hizmetlerinin performans analizini yapmak,
- Belediye çalışanlarının performans analizini gerçekleştirmek,
- Oluşturulan rapor ve inceleme sonuçlarını belediye meclisine sunmaktır.

Belediye başkanı çıkarılan yasalar ve düzenlemelerle birlikte, belediyelerde gerçekleştirilecek olan mali yönetim ve iç kontrol sistemi faaliyetlerinin oluşturulması, uygulanması, incelenmesi, izlenmesi ve raporlandırılması ile ilgili sorumluluğa sahiptir. Bu sorumluluğu yerine getirirken belediye başkanına yardımcı olacak birimler olarak, strateji geliştirme birimi, harcama birimi ve iç denetçiler kanunda yer almıştır (Altıntaş ve Kocabey, 2011).

Belediyelerde gerçekleştirilecek olan iç kontrol sistemi faaliyetlerinden en önemli sorumluluklarından biri de harcama birimlerine verilmiştir. 5393 sayılı kanunda yer alan 63. Madde de harcama birimine yer verilmiştir. Bu maddeye göre, “*belediyenin sağlamış olduğu bütçeyle ödenek tahsisi sağlanan her harcama biriminin üst düzey yöneticisi, harcamanın da yetkilisidir. Belediyelerde yer alan harcama birimlerinin belirlenen alanları ile maddi karar ve işlerle alakalı olarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve bunun işleyişinden, dürüst yönetim düşüncesine sahip olunmasından, mali yetkilerin bilgili yöneticiler ve personele verilmesinden, önceden belirlenmiş olan standartlara uyumunun sağlanmasından, mevzuata aykırı yapılan faaliyetlerin önlenmesinden sorumludurlar. Ayrıca her yıl, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi bir finansal yönetim ilkelerine ve bulunan mevzuata uyumlu ve uygun bir şekilde sağlandığını içeren iç kontrol güvence beyanına düzenler ve bir faaliyet raporlarına ekler*” şeklinde görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir (Altıntaş ve Kocabey, 2011).

Belediyelerin iç kontrol sistemi kapsamında oluşturacakları ve geliştirecekleri stratejiler için strateji geliştirme birimleri oluşturmaları gerekmektedir. Bu birim, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında, standartlarının belirlenmesi, uygulanması ve geliştirilmesinde yardımcı olmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin uygulanması esnasında karşılaşılan sorunlar ve geliştirmeye yönelik önerileri hazırlayarak kurumun

üst düzey yöneticilerine bildirmektedir. Bu durumlara ek olarak strateji geliştirme birimi, harcama birimine iç kontrol sistemi uygulanması sırasında yardımcı olmakta ve rehberlik etmektedir (Altıntaş ve Kocabey, 2011).

5018 sayılı kanunda yer alan 11. Madde de her kurum yöneticisi kurumunda mali yönetim organizasyonunun gerçekleştirilmesi, uygulanmasının takip edilmesi, harcamalarda görevli kişilerin belirlenmesi, stratejilerin oluşturma birimi ve iç denetim biriminde görev alacak kişilerin belirlenmesinden sorumlu tutulmuştur (Ağmaz, 2017).

BÖLÜM 3: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KULLANILMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde, araştırma yaklaşımı ve amacı, ana kütle ve örneklem seçimi, araştırmada kullanılan veri toplama aracı ve veri toplama süreci, kullanılan analiz yöntemleri ve bulgular yer almaktadır.

3.1. Araştırma Yaklaşımı ve Amaç

Bu araştırma COSO iç kontrol standartlarının Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi temelinde COSO standartlarının etkin kullanımının incelenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu amaç çerçevesinde COSO’yu oluşturan standartların uygulayıcıların demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının incelenmesi de bu çalışmada hedeflenen bir diğer unsurdur. Ayrıca COSO iç kontrol sisteminin uygulandığı büyükşehir belediyelerinde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarının arasındaki ilişkiler de çalışmada ele alınan konular içerisindedir. Bu nedenle bu araştırmada kuramsal bir değerlendirme ortaya koymak ya da herhangi bir önerge geliştirmek hedeflenmediğinden tanımlayıcı bir araştırmanın yanında açıklayıcı bir araştırma özelliği ön plana çıkmaktadır. Araştırmanın amacı bağlamında pozitivist sosyal bilim yaklaşımı temel alınarak nicel bir araştırma tasarımına başvurulmuştur.

3.2. Araştırmanın Soruları

Bu araştırmanın ana sorunsalı, “COSO iç kontrol standartlarının Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinde etkin bir şekilde uygulanmakta mıdır?” şeklindedir. Araştırmanın bu ana sorunsal ile bağdaştırılacak soruları şu şekilde sıralanabilir:

Araştırma Sorusu 1. Türkiye’de faaliyet gösteren büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartları ne derece bilinmektedir?

Araştırma Sorusu 2. Türkiye’de büyükşehir belediyelerinde COSO’yu oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarına verilen cevaplar COSO iç kontrol standartlarını uygulayan personelin (genel sekreter ve yardımcıları, ilgili daire başkanları ve personeli gibi) demografik

özelliklerine (cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, belediyede toplam çalışma yılı ve aylık ortalama gelire) göre farklılık göstermekte midir?

Araştırma Sorusu 3. Türkiye’de faaliyet gösteren büyükşehir belediyelerinde kullanılan COSO iç kontrol standartlarını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları arasında nasıl bir ilişki vardır?

3.3. Ana Kütlesi ve Örneklem

Araştırmanın ana kütlesini Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin stratejik planlama ve mali hizmetlerdeki yetkili kişileri ile büyükşehir belediyelerinin genel sekreter ve genel sekreter yardımcıları oluşturmaktadır. Buradan hareketle araştırmanın örneklemini Türkiye’deki 30 büyükşehir belediyesinde yer alan söz konusu yetkililer arasından olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden yargısal (amaçlı) örnekleme yardımıyla seçilmiştir. Araştırmanın örneklemini problemle ilgili farklı durumlardan (örneğin, farklı sosyoekonomik düzeydeki bireylerden) oluştuğundan amaçlı örneklem türlerinden biri olan maksimum çeşitlilik yöntemine başvurulmuştur (Büyüköztürk, 2012). Bu örneklem için 30 büyükşehir belediyesinde farklı pozisyonlarda görev yapan ve cinsiyet, eğitim, yaş, gelir vb. demografik özelliklere sahip bireyler çalışmaya dâhil edilmek üzere seçilmiştir.

3.4. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniğinden faydalanılmıştır. Zaman ve maddi kısıtlar dikkate alınarak örnekleme ulaşma zorluğu nedeniyle yüz yüze anket diğer bir ifade ile bırak-topla (elden bırakıp alma) mümkün olmadığından online anket tekniğine başvurulmuştur. Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartlarına ait uygulamalarda yer alan stratejik planlama ve mali hizmetlerdeki yetkili kişileri ile büyükşehir belediyelerinin genel sekreter ve genel sekreter yardımcılarının demografik özelliklerine yönelik sorular yer almaktadır.

Anketin ikinci bölümünde ise COSO iç kontrol standartlarına ait sorular yer almaktadır. Bu bölümde COSO iç kontrol standartlarının alt boyutları olan kontrol ortamı (24 ifade), risk değerlendirme (17 ifade), kontrol faaliyetleri (12 ifade), bilgi ve iletişim (11 ifade),

izleme ve değerlendirme (9 ifade) standartlarını oluşturan toplam 73 ifadeden oluşan ölçek yer almaktadır. Ölçekte bulunan ifadeler 5'li Likert tipi ölçek yardımıyla ölçülmüştür. Ölçekte yer alan ifadelerin değerlendirilmesinde ise 5'li Likert ölçeğinden (1: Tamamen Katılmıyorum... 3: Kararsızım... 5: Tamamen Katılıyorum) yararlanılmıştır. COSO iç kontrol sistemini ölçek için kullanılan 73 ifadenin oluşturulmasında öncelikle Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (Resmî Gazete, 2007) esas alınmıştır. Ayrıca ölçeğin oluşturulmasında Akçay (2012), Çıplak (2009) ve Şimşek (2019) tarafından gerçekleştirilen çalışmalar da referans alınmıştır. Ölçeğe ait ifadeler ve ölçekler konunun uzmanı olan 3 akademisyen, 3 büyükşehir belediye yöneticisi (genel sekreter, stratejik planlama daire başkanı ve mali işler daire başkanı), yeminli mali müşavirler ve büyükşehir belediyesi iç denetçileri tarafından incelenmiştir. Uzman görüşleri dikkate alınarak ifadeler ile oluşturulan anket formu örnekleminde yer alan 35 kişilik bir grup ile pilot uygulama gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen pilot çalışma sonucunda eksik ve anlaşılmayan kısımların düzeltilmesiyle ankete nihai hali verilmiştir.

3.5. Veri Toplama Süreci

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniğinden faydalanılmıştır. Araştırmanın örneklemini oluşturan katılımcılara ulaşmak için Google Form yardımıyla hazırlanan çevrimiçi anket 01.11.2019 - 01.05.2020 tarihleri arasında uygulanmıştır. Online anket, Türkiye'deki büyükşehir 30 büyükşehir belediyesinin stratejik planlama ve mali hizmetlerdeki yetkili kişileri ile büyükşehir belediyelerinin genel sekreter ve genel sekreter yardımcılara mail yoluyla gönderilmiştir. Geri dönüş sağlayan 165 katılımcıdan gelen cevaplar incelenmiş, eksik veya hatalı doldurulan 16 anket elenmiştir. Toplam olarak 149 katılımcıya ait cevaplar değerlendirmeye alınarak analiz edilmiştir.

3.6. Analiz Yöntemi

Bu araştırmada elde edilen verilerin analiz edilmesinde tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistiklere başvurulmuştur. Araştırmada tanımlayıcı istatistiklerde frekans ve yüzde (%) dağılımlarından yararlanılmıştır. Ayrıca ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri de tanımlayıcı istatistikler bağlamında incelenmiştir. COSO iç kontrol standartlarının genel boyutunu ve bu standardı oluşturan alt boyutların içsel tutarlılıklarını incelemek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı temel alınarak güvenilirlik analizleri (Reliability Analysis) gerçekleştirilmiştir. COSO'nun ve COSO iç kontrol standartlarını

oluşturan alt boyutların demografik özellikler açısından farklılaşıp farklılaşmadığını incelemek için Bağımsız Örneklem t-Testi (Independent Samples t-Test) ve Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Ayrıca COSO iç kontrol standartlarını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları arasındaki doğrusal ilişkileri incelemek amacıyla Korelasyon Analizi'ne (Correlation Analysis) başvurulmuştur.

3.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırmanın örneklemini oluşturan 149 katılımcıya ait *cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, belediyelerde toplam çalışma yılı ve gelir düzeyine* ilişkin bulguların yer aldığı demografik özellikler Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Demografik Özellikler

		f	%
Cinsiyet	Kadın	37	24,8
	Erkek	112	75,2
	Toplam	149	100
Yaş	18-30	29	19,5
	31-40	50	33,6
	41-50	48	32,2
	51 ve üzeri	22	14,8
	Toplam	149	100
Eğitim Düzeyi	Lise	11	7,4
	Ön Lisans	28	18,8
	Lisans	82	55,0
	Lisansüstü	28	18,8
	Toplam	149	100
Belediyelerde Toplam Çalışma Yılı	1-3	11	7,4
	4-10	37	24,8
	11-20	73	49,0
	21 ve üzeri	28	18,8
	Toplam	149	100
Gelir Düzeyi*	3000 TL-5000 TL arası	30	20,1
	5001 TL-7000 TL arası	83	55,7
	7001 TL-10000 TL arası	28	18,8
	10001 TL ve üzeri	8	5,4
	Toplam	149	100

Tablo 6'da yer alan bulgular incelendiğinde katılımcıların %24,8'inin kadın %75,2'sinin erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaş dağılımları 31-40 yaş aralığında olanların %33,6 oranında 41-50 yaş aralığında olanların %32,2 olduğunu göstermektedir. 51 ve

* Gelir düzeyine ait aralıklar, verilerin toplandığı 01.11.2019 - 01.05.2020 tarihleri arasındaki gelir düzeyini yansıtmaktadır.

üzerindeki katılımcıların oranı %14,8 iken 18-30 yaş aralığındaki katılımcıların oranı %19,5'tir. Eğitim düzeyine ait bulgular lisans mezunu olanların oranı %55,5'tir. Lise mezunu olan katılımcıların oranı %7,4 iken ön lisans mezunu olan katılımcılar ile lisansüstü mezunu olan katılımcıların oranı (%18,8) birbirine eşittir. Katılımcıların gelir düzeyi incelendiğinde 5001 TL -7000 TL arası gelire sahip olanların oranı %55,7 olduğu görülürken 3000 TL -5000 TL arasında gelire sahip olanlarının oranının %20,1 olduğu görülmektedir. 7001 TL -10000 TL arası gelire sahip olanlar %18,8 oranındayken 10001 TL ve üzeri gelire sahip olanlar %5,4'tür. Belediyelerde toplam çalışma yılına ait bulgular katılımcıların yaklaşık yarısının 11-20 yıl aralığında çalışma tecrübesine sahip olduğunu ortaya koyarken %24,8'inin 4-10 yıl aralığında çalışma tecrübesine sahip olduğunu göstermektedir. 1-3 yıl aralığında çalışma tecrübesine sahip olanların %7,4 iken 21 yıl ve üzeri çalışma deneyimine sahip olan katılımcıların oranı %18,8'dir.

3.6.2. Araştırmada Yer Alan Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Katılımcıların, araştırmada yer alan *kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları* ölçeklerine ait ifadelerle verdikleri cevapların yüzde (%), frekans dağılımları ve ortalamalarına ilişkin bulgular Tablo 7, Tablo 8, Tablo 9, Tablo 10 ve Tablo 11'de sunulmaktadır.

Tablo 7: Kontrol Ortamına Ait İfadelere Katılım Düzeyi

Kontrol Ortamı Standartları	Tamamen Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
1.Biriminizde Kamu İç Kontrol Standartları bilinmektedir.	1	0,7	-	-	3	2,0	9	6,0	136	91,3	4,87
2.Biriminizde iç kontrol sistemi ve işleyişine ilişkin olarak yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik çalışmalar yürütülüyor.	1	0,7	-	-	13	8,7	48	32,2	87	58,4	4,48
3.Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli, etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendiriliyor.	1	0,7	15	10,1	23	15,4	48	32,2	62	41,6	4,04
4.Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli, etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirilmektedir.	6	4,0	18	12,1	43	28,9	29	19,5	53	35,6	3,70
5.Biriminizde vatandaşa doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirildi.	6	4,0	20	13,4	43	28,9	25	16,8	55	36,9	3,69
6.Biriminizin tüm iş ve işlemleriyle ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanıyor.	5	3,4	24	16,1	37	24,8	23	15,4	60	40,3	3,73
7.Biriminizden hizmet alan kişilerin değerlendirme, öneri ve sorunlarını bildirebilecekleri uygun mekanizmalar (anket, yüz yüze görüşme, toplantı, elektronik başvuru vb.) etkin olarak kullanılmaktadır.	12	8,1	25	16,8	40	26,8	20	13,4	52	34,9	3,50

8. Biriminizin misyonu yazılı olarak belirlenip, duyuruldu.	12	8,1	24	16,1	35	23,5	22	14,8	56	37,6	3,58
9. Biriminizin ve alt birimlerin görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, onay vb.) var.	11	7,4	18	12,1	38	25,5	19	12,8	63	42,3	3,70
10. Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli için görev tanımları yazılı olarak belirlendi ve ilgili yönetici ve personele bildirildi.	14	9,4	18	12,1	33	22,1	22	14,8	62	41,6	3,67
11. Biriminizin organizasyon şeması görev dağılımını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını gösteriyor.	14	9,4	21	14,1	32	21,5	23	15,4	59	39,6	3,62
12. Biriminizin ve alt birimlerin görevleri, idarenizin ve biriminizin misyonu ile uyumludur.	7	4,7	21	14,1	40	26,8	20	13,4	61	40,9	3,72
13. Biriminizde hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlendi.	6	4,0	26	17,4	40	26,8	24	16,1	53	35,6	3,62
14. Biriminizde her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturuldu.	7	4,7	24	16,1	38	25,5	22	14,8	58	38,9	3,67
15. Yazılı olarak belirlenmiş görevde yükselme usulleri var.	38	25,5	16	10,7	34	22,8	12	8,1	49	32,9	3,12
16. Biriminizde her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmektedir.	26	17,4	20	13,4	35	23,5	21	14,1	47	31,5	3,29
17. Biriminizin yöneticileri personelin yeterliliği ve performansı ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşıyor.	24	16,1	16	10,7	43	28,9	19	12,8	47	31,5	3,33
18. Biriminizde performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınıyor.	28	18,8	11	7,4	42	28,2	20	13,4	48	32,2	3,33
19. Biriminizde yüksek performans gösteren personel için geliştirilmiş ve uygulanan ödüllendirme mekanizmaları var.	32	21,5	21	14,1	36	24,2	16	10,7	44	29,5	3,13

20. Biriminiz personeline yönelik insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, performans değerlendirmesi vb.) var.	24	16,1	17	11,4	44	29,5	20	13,4	44	29,5	3,29
21. Biriminizde iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlendi.	9	6,0	20	13,4	38	25,5	24	16,1	58	38,9	3,68
22. Biriminizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlendi.	13	8,7	16	10,7	36	24,2	27	18,1	57	38,3	3,66
23. Biriminizde yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, beceri ve deneyim) belirlendi.	19	12,8	16	10,7	39	26,2	17	11,4	58	38,9	3,53
24. Biriminizde yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenleme vardır.	12	8,1	17	11,4	40	26,8	29	19,5	51	34,2	3,60

Tablo 8: Risk Değerlendirme Ait İfadelere Katılım Düzeyi

Risk Değerlendirme Standartları	Tamamen Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
1.Performans programında yer alan hedeflere ulaşma düzeyinin izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürü belirlendi.	5	3,4	21	14,1	33	22,1	19	12,8	71	47,7	3,87
2.Bütçe hazırlık sürecinde biriminizin stratejik plana uyumunu sağlamaya yönelik prosedürler vardır.	8	5,4	19	12,8	29	19,5	28	18,8	65	43,6	3,83
3.Bütçe hazırlık sürecinde biriminizin ilgili performans programlarına uyumunu sağlamaya yönelik prosedürler vardır.	11	7,4	16	10,7	30	20,1	31	20,8	61	40,9	3,77
4.Biriminizde yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.	11	7,4	17	11,4	35	23,5	29	19,5	57	38,3	3,70
5.Biriminiz tarafından görev alanınız çerçevesinde idarenizin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlendi.	11	7,4	22	14,8	31	20,8	29	19,5	56	37,6	3,65
6.Biriminizde, üst yönetici tarafından onaylanmış olan risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyuruldu.	16	10,7	26	17,4	37	24,8	23	15,4	47	31,5	3,40
7.Biriminizde risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlendi.	17	11,4	21	14,1	38	25,5	22	14,8	51	34,2	3,46
8.Biriminizde riskler, birim/program ve alt birim/operasyonel düzeyinde tespit ediliyor.	7	4,7	28	18,8	35	23,5	26	17,4	53	35,6	3,60

9. Biriminizde tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülüyor.	13	8,7	22	14,8	34	22,8	26	17,4	54	36,2	3,58
10. Biriminizde tespit edilen riskler, risk puanlarına (Etki x Olasılık) veya önem derecelerine göre önceliklendiriliyor.	19	12,8	22	14,8	33	22,1	22	14,8	53	35,6	3,46
11. Biriminizde tespit edilen riskler uygun araçlarla kayıt altına alınıyor.	13	8,7	25	16,8	33	22,1	25	16,8	53	35,6	3,54
12. Biriminizde tespit edilen risklere verilecek cevap yöntemi belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılıyor.	20	13,4	20	13,4	31	20,8	29	19,5	49	32,9	3,45
13. Biriminizde tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçiriliyor.	9	6,0	25	16,8	33	22,1	28	18,8	54	36,2	3,62
14. Risk yönetimi sürecinde personelin katkısı alınıyor.	19	12,8	17	11,4	35	23,5	14	9,4	64	43,0	3,58
15. Biriminiz yönetici ve personeli risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.	15	10,1	24	16,1	28	18,8	23	15,4	59	39,6	3,58
16. Biriminizin diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken riskleri bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli işbirliği ve iletişim sağlanıyor.	11	7,4	22	14,8	30	20,1	13	15,4	63	42,3	3,70
17. Biriminizde risk yönetiminden elde edilen deneyimler diğer birimlerle paylaşılıyor.	10	6,7	24	16,1	28	18,8	29	19,5	58	38,9	3,68

Tablo 9: Kontrol Faaliyetlerine Ait İfadelere Katılım Düzeyi

Kontrol Faaliyetleri Standartları	Tamamen Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
1.Biriminizin her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenip uygulanıyor.	5	3,4	23	15,4	30	20,1	21	14,1	70	47,0	3,86
2.Biriminizde kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda–maliyet analizi yapılıyor.	6	4,0	16	10,7	42	28,2	26	17,4	59	39,6	3,78
3.Biriminizde uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçiriliyor.	5	3,4	22	14,8	40	26,8	28	18,8	54	36,2	3,70
4.Biriminizin faaliyetleri ile mali karar ve işlemlerine ilişkin yazılı prosedürler mevcuttur.	8	5,4	20	13,4	35	23,5	23	15,4	63	42,3	3,76
5.Biriminizin yöneticileri tarafından, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılıyor.	8	5,4	21	14,1	35	23,5	27	18,1	58	38,9	3,71
6.Biriminizde görevler ayrılığı ilkesi uygulanıyor.	10	6,7	19	12,8	39	26,2	25	16,8	56	37,6	3,66
7.Biriminizde personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı önlemler alınıyor.	8	5,4	26	17,4	31	20,8	29	19,5	55	36,9	3,65
8.Biriminizde vekâlet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.	11	7,4	22	14,8	32	21,5	26	17,4	58	38,9	3,66
9.Biriminizde görevinden ayrılan personel, yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele rapor verilmektedir.	11	7,4	23	15,4	34	22,8	29	19,5	52	34,9	3,59
10.Biriminizde kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar vardır.	10	6,7	22	14,8	30	20,1	25	16,8	62	41,6	3,72

11. Biriminizde bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapıldı.	8	5,4	18	12,1	36	24,2	21	14,1	66	44,3	3,80
12. Bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları/eylem planları mevcuttur.	6	4,0	25	16,8	34	22,8	28	18,8	56	37,6	3,69

Tablo 10: Bilgi ve İletişim Standartlarına Ait İfadelere Katılım Düzeyi

Bilgi ve İletişim Standartları	Tamamen Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
1. Biriminizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur.	5	3,4	21	14,1	29	19,5	18	12,1	76	51,0	3,93
2. Biriminizde dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.	7	4,7	20	13,4	31	20,8	26	17,4	65	43,7	3,82
3. Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri personelin ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikayetlerini iletmelerine imkan veriyor.	10	6,7	18	12,1	35	23,5	28	18,8	58	38,9	3,71
4. Biriminizde, personelin görev ve sorumlulukları ile birimin misyon ve hedefleri kapsamında kendisinden neler beklendiği yöneticiler tarafından yazılı olarak belirlenip ilgili personele bildiriliyor.	8	5,4	21	14,1	32	21,5	37	24,8	51	34,2	3,68
5. Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkan veriyor.	8	5,4	20	13,4	33	22,1	37	24,8	51	34,2	3,69
6. Biriminizde hangi raporların, kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı, dayanağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip ve personele duyuruldu.	9	6,0	21	14,1	35	23,5	29	19,5	55	36,9	3,67

7. Birimin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi mevcuttur.	6	4,0	20	13,4	35	23,5	25	16,8	63	42,3	3,80
8. Biriminizde -elektronik ortamdakiler dahil- gelen ve giden her türlü evrak ile daire içi haberleşmenin, iş ve işlemlerin kaydedildiği ve sınıflandırıldığı kapsamlı ve günceli bir kayıt ve dosyalama sistemi mevcuttur.	8	5,4	18	12,1	31	20,8	21	14,1	71	47,7	3,87
9. Biriminiz personeli idare içinden ve idare dışından yapılacak ihbar ve şikayetlere yönelik prosedürler hakkında bilgi sahibidir.	13	8,7	17	11,4	38	25,5	24	16,1	57	38,3	3,64
10. İhbar sistemi olası veya süregelen usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar içeriyor.	10	6,7	20	13,4	40	26,8	23	15,4	56	37,6	3,64
11. İhbar sistemi, bildirimde bulunan personelin güvenliğini sağlayıcı (haksız ve ayırımçı bir muameleye tabi tutulmama gibi) prosedürler içeriyor.	12	8,1	21	14,1	40	26,8	21	14,1	55	36,9	3,58

Tablo 11: İzleme ve Değerlendirme Standartlarına Ait İfadelere Katılım Düzeyi

İzleme ve Değerlendirme Standartları	Tamamen Katılmıyorum		Kısmen Katılmıyorum		Kararsızım		Kısmen Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
1.Biriminizde iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenleniyor.	6	4,0	22	14,8	31	20,8	25	16,8	65	43,6	3,81
2.Biriminizde sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanıyor.	5	3,4	20	13,4	28	18,8	38	25,5	58	38,9	3,83
3.Biriminizde iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendiriliyor.	10	6,7	18	12,1	37	24,8	23	15,4	61	40,9	3,72
4.İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya kurumların talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmaktadır.	7	4,7	19	12,8	33	22,1	28	18,8	62	41,6	3,80
5.Biriminizin yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimi arasında etkin bir işbirliği vardır.	11	7,4	17	11,4	31	20,8	32	21,5	58	38,9	3,73
6.Biriminizde, iç denetim raporlarına istinaden alınması gereken önlemlere ilişkin hazırlanan eylem planları izleniyor.	8	5,4	20	13,4	34	22,8	25	16,8	62	41,6	3,76
7.İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanıyor.	7	4,7	23	15,4	31	20,8	27	18,1	61	40,9	3,75
8.Biriminizde sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanıyor.	11	7,4	16	10,7	32	21,5	34	22,8	56	37,6	3,72
9.Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkan veriyor.	6	4,0	25	16,8	31	20,8	28	18,8	59	39,6	3,73

Tablo 7’de yer alan kontrol ortamı standartlarına ilişkin ifadelerle ait katılım düzeyleri değerlendirildiğinde katılımcıların büyük çoğunluğunun birimlerinde kamu iç kontrol standartlarının bilindiğini (%97,3), birimlerdeki iç kontrol sistemi işleyişine ait çalışmaların devam ettiğini (%91) ve birimlerinin tüm düzeylerdeki yönetici ve personeli, etik davranışlar için bilgilendirildiğini (%73,8) vurgulamaktadırlar. Birimlerin işlemleriyle ilgili çıktılara personelin erişim sağlayabildiğini (%55,7), birimlerinin tüm yönetici ve personeli, etik dışı davranışlar için bilgilendirildiğini (%55,1), birimlerinin görevlerinin idarelerinin misyonu ile uyumlu olduğunu (%54,3) ve birimlerinde kişilere direk sunulan hizmetler için süre ve yöntem konusunda standartlar geliştirildiğini (%53,7) ifade eden katılımcıların oranı birbirine oldukça yakındır. Yazılı görevde yükselme usulleri olmadığını ifade eden katılımcıların oranı %36,2 olarak ortaya çıkarken içerisinde oldukları birimlerde iyi performans sunan personel için uygulanan ödüllendirme mekanizmaları olmadığını vurgulayan katılımcıların oranı %35,6 ve tüm görevler için gereken eğitimin ihtiyacı belirlenerek, eğitim faaliyetlerinin yürütülüp yürütülmediği vurgulayan katılımcıların oranı %30,8’dir. Birimlerinde insan kaynakları ile ilgili prosedürlerin olup olmadığı (%29,5), personelin yeterliliği ile ilgili olarak yapılan değerlendirmelerin ilgili personellerle paylaşım yapıldığı (%28,9) ve birimlerinde performanslarının değerlendirmesine göre yetersiz olan personelin performanslarını arttırmaya yönelik önlemler alınıp alınmadığı (%28,2) konusunda kararsız olduğunu vurgulayan katılımcıların oranı yaklaşık %30’dur. Birimlerindeki yetki ve devirlerin esasları yazılı olarak belirlenen (%56,4), birimlerinde iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmiş olan (%55) ve birimlerinde yetki devredilen personelin, devredilen yetkinin kullanımı ile alakalı olarak belirlenen dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenlemelerin var olduğu (%53,7) katılımcıların oranı %50’nin üzerindedir.

Tablo 8’de yer alan risk değerlendirme standartlarına ilişkin ifadelerle ait katılım düzeyleri, katılımcıların %62,4’ünün bütçe hazırlık sürecinde birimlerinin stratejik plana uyumunu sağlamaya yönelik prosedürlere sahip olduğunu %61,7’sinin bütçe hazırlık sürecinde birimlerinin ilgili performans programlarına uyumunu sağlamaya yönelik prosedürlere sahip olduğunu, %60,5’inin performans programında yer bulan hedeflere erişme düzeyinin izlenerek değerlendirilebilmesine yönelik raporlama prosedürü

belirlendiğini ve %57,7'sinin birimlerinin başka birimlerle birlikte götürülmesi gereken riskleri barındırması durumunda risklerin kontrolü ile alakalı olarak ilgili birimle birliktelik sağlandığını vurguladıklarını göstermektedir. Biriminizde, tepe yöneticinin onayladığı risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyurulmadığını vurgulayan katılımcı oranı yaklaşık %30'u iken bölümde risk yönetimi ile alakalı sorumlulukların yazılı olarak belirlenmemiş katılımcı oranı ise %25,5'tir. Diğer taraftan Risk yönetimi sürecinde personelin katkısı alınıp alınmadığı (%23,5), birimlerinde riskler, birim ve alt birim düzeyinde tespit edilip edilmediği (%23,5) ve birimlerinde devamı sağlanan faaliyetlerin stratejik planda belirlenen programla amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedürün olup olmadığı (%23,5) konusunda kararsız olduğunu ifade eden katılımcı oranı birbirine eşit olarak bulunmuştur. Birimlerinin görev çerçevesinde idarenin hedeflerine uyan spesifik hedefler belirlendiğini ifade eden (%51,7), birimlerinde riskin yönetiminden elde edilen deneyimlerin başka birimlerle de paylaşıldığını ifade eden (%58,4) ve birimlerinde tespiti sağlanan risklerin olma olasılıklarında değişiklik olup olmadığı ve bununla yeni risklerin çıkıp çıkmadığının gözden geçirildiğini vurgulayan (%55) katılımcı oranı oldukça yüksektir.

Tablo 9'da sunulan ve kontrol standartları faaliyetine ilişkin ifadelerle katılım düzeyleri incelediğinde katılımcılar tarafından birimlerinin faaliyetleri ve riskler için etkili bir strateji ve buna ait yöntemlerin belirlenip uygulandığı (%61,1),bağlı bulunan birimlerin bilgi sistemlerine veri girişi ile bu sisteme erişimi konusunda yetkilendirmeler yapıldığı (%58,4), birimlerinde kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar olduğu (%58,4), birimlerinin mali kararlarının ve işlemlerine dair yazılı bir prosedür yapısının mevcut olduğu (%57,7) ve birimleri yönetenler tarafından, bu yazılı olan prosedürlerin sürekli bir biçimde uygulandığının kontrollerinin yapıldığı (%57) vurgulanmıştır. Diğer taraftan birimlerine kontrol faaliyetleri bulunurken fayda-maliyet analizi yapıp yapılmadığı (%28,2), birimlerinde sürdürülen kontrol faaliyetlerinin etkililiğinin sürekli gözden geçirilip geçirilmediği, (%26,8) ve birimlerinde görevler ayrılığı ilkesi uygulanıp uygulanmadığı (%26,2) konusunda kararsız olanların oranı %25'in üzerindedir. Ayrıca, birimlerinde personel eksikliği, görevden birçok kez ayrılma, bulunan yeni bilgi sistemlerine geçişler, mevzuata ait değişiklikler ile faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı önlemler alınmadığını (%22,8) ve birimlerinde işlerinden ayrılan çalışan, sürdürdükleri işlerin durumuna ait

olarak yeni görevlendirilen personele rapor verilmediğini (%22,8) belirten katılımcıların oranı birbirine eşittir. Birimlerinde kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalara (%58,4) ve bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme sistemi ve olağanüstü durumlarda olacak eylem planları (%55,4) sahip olan katılımcılarda da yüksek düzeydedir.

Bilgi ve iletişim standartlarına ait ifadelere katılım düzeylerinin sunulduğu Tablo 10'a göre birimlerinde gelen ve giden tüm evraklarla daire içerisinde haberleşmenin, kaydedildiği ve sınıflandırıldığı kapsamlı ve güncel bir dosyalama sistemi mevcut olması (%66,8), birimlerinde yatay ve dikey iletişimi içeren yazılı veya sözlü şekilde etkili bir iç iletişim sistemine sahip olması (%63,1), birimlerde dış paydaşlarla etkili iletişim kuracak bir dış iletişim sisteminin olan (%61,4) ve birimin iş ve işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, korunması ve ulaşılmasını kapsayan belirlenen standartlar içerisinde dokümantasyon sistemine sahip olmasında (%59,1) katılımcıların onay oranı oldukça yüksektir. Diğer taraftan ihbar sistemi olası veya sürekli kurum içerisinde ve dışında olan usulsüzlük ve sorunların bildirilebilmesi için uygun araçlar içerip içermediği, bildirimlerde bulunan personelin güvenliğini sağlayıcı prosedürler içerip içermediği konusunda kararsız olan katılımcıların oranı (%26,8) birbirine eşit olarak bulunmuştur. Birimlerinde çalışan personelin idare içerisinden ve dışarıysından yapılacak olan şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgi sahibi olmadığını ve birimlerinde yazılan raporların, kimler tarafından, ne kadar sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı, nereden geldiği ve hazırlanan raporların kimler tarafından kontrol edileceği bildiğini ifade eden katılımcıların oranı (%20,1) birbirine eşit olarak ortaya çıkmıştır. Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkan verdiğini ve birimlerinde, personelin görev ve sorumlulukları ile birimin misyon ve hedefleri kapsamında kendisinden neler beklendiği yöneticiler tarafından yazılı olarak belirlenip ilgili personele bildirildiğini vurgulayan katılımcı oranlarının da (%59) birbirine eşit olduğu bulunmuştur.

İzleme ve değerlendirme standartlarının yer aldığı ifadelere katılım düzeyleri Tablo 11'de sunulmuştur. Elde edilen bulgulara göre birimlerinde sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulandığını (%64,4) ve iç kontrolün incelenmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlendiğini ve uygulandığını ifade eden katılımcı oranı oldukça yüksektir.

Birimlerinde iç kontrolün etkin bir biçimde işleyip işlemediği hususunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenen (%60,4), birimlerin yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimleri arasında etkin bir iş birlikteliği olduğunu söyleyen (%60,4), iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde etkin olan yönetimin görüşleri, kurumların talepleriyle iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporların dikkate alınması (%60,4) ve birimlerde sürekli izleme faaliyetlerinin etkili olarak uygulanan (%60,4) katılımcı oranı yüksek olmakla birlikte birbirine eşittir. Birimlerinde iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilip değerlendirilmediği konusunda ve birimlerinde oluşturulmuş raporlardan dolayı alınması gereken önlemlere ilişkin hazırlanan eylem planlarının izlenip izlenmediği konusunda kararsız olan katılımcı oranı %20'nin üzerindedir.

3.6.3. Boyut Ortalamalarına İlişkin Bulgular

Boyut ortalamalarına ait sonuçlar, bir boyut ile ilgili olarak aritmetik ortalama, standart sapma, basıklık ve çarpıklık değerleri dikkate alınarak katılımcıların verdikleri cevaplarının birbirine yakınlık ya da uzaklık durumunu belirlemede kullanılmaktadır. Bu bağlamda COSO iç kontrol standartlarını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları boyutları ile COSO iç kontrol standartlarının genel boyutuna ilişkin ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık sonuçları Tablo 12'de yer almaktadır.

Tablo 12: Boyutların Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Sonuçları

Boyutlar	N	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Kontrol Ortamı	149	3,649	1,095	-,304	-1,155
Risk Değerlendirme	149	3,616	1,196	-,369	-1,210
Kontrol Faaliyetleri	149	3,714	1,171	-,507	-1,132
Bilgi ve İletişim	149	3,730	1,174	-,595	-,913
İzleme ve Değerlendirme	149	3,762	1,177	-,612	-,934
COSO	149	3,694	1,134	-,499	-1,062

Tablo 12 incelendiğinde katılımcıların izleme ve değerlendirme (3,7621), bilgi ve iletişim (3,730), kontrol faaliyetleri (3,714), kontrol ortamı (3,649) ve risk değerlendirme (3,616) boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları birbirine oldukça yakındır. Ayrıca COSO iç kontrol standartları genel boyutuna da verilen cevapların ortalaması 3,692

bulunmuştur. Diğer taraftan boyutların standart sapma değerleri de birbirine oldukça yakın bulunmuştur. Basıklık ve çarpıklığa ait sonuçlar -1,5 ile +1,5 arasında bulunduğundan boyut ortalamaların normal dağıldığını ifade etmek mümkündür (Tabachnick ve Fidell, 2013).

3.6.4. Ölçeklere İlişkin Güvenilirlik Analizi

COSO iç kontrol standartlarını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları ölçeklerinin içsel tutarlılıklarının diğer bir ifade güvenilirliklerinin incelenmesinde Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Ölçeklerin güvenilirlik analizine ait bulgular Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: Ölçeklerin Güvenilirlik Analizi

Ölçek	İfade Sayısı	Cronbach Alpha
Kontrol Ortamı	24	0,983
Risk Değerlendirme	17	0,984
Kontrol Faaliyetleri	12	0,984
Bilgi Ve İletişim	11	0,983
İzleme Ve Değerlendirme	9	0,982
COSO Genel	73	0,993

Kontrol ortamı standartları için 24, risk değerlendirme standartları için 17, kontrol faaliyetleri standartları için 12, bilgi ve iletişim standartları için 11, izleme ve değerlendirme standartları için 9 ifadeye sahip ölçeği oluşturan maddelerin güvenilirlik analizi sonuçları 0,984-0,982 aralığından bulunmuştur. Ayrıca 73 ifadenin geneli tarafından ölçülen COSO iç kontrol standartlarının güvenilirlik analizi sonuçları 0,993 olarak ortaya çıkmıştır. Ölçeklere ait güvenilirlik analizi sonuçlarına ait Cronbach alpha değerleri 0,70'in üzerinde bulunduğundan ölçeklerin güvenilir olduğunu diğer bir ifade ile iç tutarlılıklarının oldukça yüksek olduğunu ifade etmek mümkündür (Özdamar,2004).

3.6.5. Farklılık Analizleri

3.6.5.1. Cinsiyete Göre Karşılaştırmalar

COSO iç kontrol standartlarına verilen cevapların ortalamalarının cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemek için Bağımsız Örneklem t-Testi

(Independent Samples t-Test) gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14: Değişkenlerin Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması - Bağımsız Örneklem t-Testi Sonuçları

Değişkenler	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sapma	t	sd	p
Kontrol ortamı	Kadın	37	3,763	1,141	,737	147	,464
	Erkek	112	3,610	1,082			
Risk değerlendirme	Kadın	37	3,798	1,170	1,068	147	,287
	Erkek	112	3,556	1,203			
Kontrol faaliyetleri	Kadın	37	3,887	1,153	1,038	147	,301
	Erkek	112	3,657	1,176			
Bilgi ve İletişim	Kadın	37	3,985	1,096	1,534	147	,127
	Erkek	112	3,645	1,191			
İzleme ve Değerlendirme	Kadın	37	3,985	1,179	1,332	147	,185
	Erkek	112	3,689	1,172			
COSO Genel Boyut	Kadın	37	3,884	1,120	1,174	147	,242
	Erkek	112	3,632	1,137			

Tablo 14’te yer alan sonuçlar, katılımcıların bu beş standarda ve COSO genel boyutuna verdikleri cevapların ortalamalarının cinsiyet açısından anlamlı bir farklılık göstermediğini ortaya koymaktadır ($p>0,05$).

3.6.5.2. Yaşa Göre Karşılaştırmalar

COSO iç kontrol standartlarına verilen cevaplarda katılımcıların yaşlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını incelemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (One-Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15: Değişkenlerin Yaş Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Değişkenler	Yaş	N	Ort.	Std. Sapma	sd	F	p	Post-Hoc -Scheffe- Testi Sonuçları
Kontrol Ortamı	18-30	29	2,667	,928	3	14,923	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,600	1,027				
	41-50	48	4,116	,927				
	50+	22	4,036	,959				
Risk Değerlendirme	18-30	29	2,497	1,021	3	16,271	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,580	1,105				
	41-50	48	4,081	1,005				
	50+	22	4,160	1,019				
Kontrol Faaliyetleri	18-30	29	2,569	1,071	3	17,698	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,705	1,078				
	41-50	48	4,167	,909				
	50+	22	4,258	,990				
Bilgi ve İletişim	18-30	29	2,580	1,170	3	16,946	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,758	1,060				
	41-50	48	4,176	,928				
	50+	22	4,207	,905				
İzleme ve Değerlendirme	18-30	29	2,602	1,138	3	18,971	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,720	1,052				
	41-50	48	4,225	,932				
	50+	22	4,379	,870				
COSO Genel Boyut	18-30	29	2,583	1,043	3	18,023	,000	18-30 ile 31-40* 18-30 ile 41-50* 18-30 ile 50+*
	31-40	50	3,673	1,030				
	41-50	48	4,153	,907				
	50+	22	4,208	,918				

*Ortaya çıkan farkın hangi gruptan kaynaklandığını göstermektedir.

Tablo 15'teki bulgular katılımcıların bu beş standarda ve COSO genel boyutuna verdikleri cevapların genel ortalamaları yaşa göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır ($p < 0,05$). Farkın kaynağı incelendiğinde her bir değişken açısından 18-30 yaş arasındaki katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının diğer gruplarla kıyaslandığında daha düşük bir ortalamaya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile diğer yaş gruplarıyla kıyaslandığında 18-30 yaş arasındaki katılımcıların verdikleri cevaplar daha düşük ortalamaya sahiptir ve diğer yaş gruplarının verdikleri cevaplar farklılığın ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

3.6.5.3. Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırmalar

Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarına ve COSO genel boyutuna verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların eğitim düzeyleri açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemek

amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (One-Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16: Değişkenlerin Eğitim Düzeyi Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Değişkenler	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	Std. Sapma	sd	F	P
Kontrol Ortamı	Lise	11	3,754	,785	3	1,525	,210
	Ön Lisans	28	3,299	1,258			
	Lisans	82	3,666	1,108			
	Lisansüstü	28	3,906	,936			
Risk Değerlendirme	Lise	11	3,893	,9067	3	1,832	,144
	Ön Lisans	28	3,204	1,348			
	Lisans	82	3,626	1,188			
	Lisansüstü	28	3,890	1,093			
Kontrol Faaliyetleri	Lise	11	3,893	,869	3	1,835	,143
	Ön Lisans	28	3,268	1,366			
	Lisans	82	3,771	1,137			
	Lisansüstü	28	3,923	1,103			
Bilgi ve İletişim	Lise	11	3,760	,824	3	1,618	,188
	Ön Lisans	28	3,308	1,300			
	Lisans	82	3,797	1,180			
	Lisansüstü	28	3,942	1,092			
İzleme ve Değerlendirme	Lise	11	3,869	,8604	3	1,591	,194
	Ön Lisans	28	3,333	1,384			
	Lisans	82	3,836	1,157			
	Lisansüstü	28	3,933	1,070			
COSO Genel Boyut	Lise	11	3,834	,828	3	1,718	,166
	Ön Lisans	28	3,283	1,310			
	Lisans	82	3,739	1,118			
	Lisansüstü	28	3,919	1,047			

Tablo 14’te yer alan bulgular değerlendirildiğinde katılımcıların beş standarda ve COSO genel boyutuna verdikleri cevapların ortalamalarının eğitim düzeyi açısından istatistiki olarak anlamlı farklılık göstermediğini görülmektedir ($p>0,05$).

3.6.5.4. Belediyelerde Toplam Çalışma Yılına Göre Karşılaştırmalar

COSO genel boyutuna ve 5 standartta verilen cevapların genel ortalamalarının katılımcıların belediyelerde toplam çalışma yıllarına göre değişiklik göstermesini incelemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi (One-Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17: Değişkenlerin Belediyelerde Toplam Çalışma Yılları Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Değişkenler	Çalışma Yılı	N	Ort.	Std. Sapma	sd	F	p	Post-Hoc -Scheffe-Testi Sonuçları
Kontrol Ortamı	1-3	11	3,682	1,081	3	3,489	,017	4-10 yıl ile 20+*
	4-10	37	3,212	1,116				
	11-20	73	3,7100	1,007				
	20+	28	4,054	1,153				
Risk Değerlendirme	1-3	11	3,578	1,149	3	3,670	,014	4-10 yıl ile 20+*
	4-10	37	3,164	1,180				
	11-20	73	3,657	1,134				
	20+	28	4,124	1,227				
Kontrol Faaliyetleri	1-3	11	3,735	1,157	3	3,148	,027	4-10 yıl ile 20+*
	4-10	37	3,327	1,205				
	11-20	73	3,718	1,102				
	20+	28	4,208	1,176				
Bilgi ve İletişim	1-3	11	3,712	1,195	3	2,058	,108	-
	4-10	37	3,420	1,202				
	11-20	73	3,731	1,149				
	20+	28	4,143	1,127				
İzleme ve Değerlendirme	1-3	11	3,798	1,23	3	3,960	,009	4-10 yıl ile 20+*
	4-10	37	3,327	1,202				
	11-20	73	3,766	1,115				
	20+	28	4,313	1,102				
COSO Genel Boyut	1-3	11	3,701	1,139	3	3,360	,021	4-10 yıl ile 20+*
	4-10	37	3,290	1,135				
	11-20	73	3,716	1,079				
	20+	28	4,168	1,137				

*Ortaya çıkan farkın hangi gruptan kaynaklandığını göstermektedir.

Tablo 17'deki bulgular incelendiğinde katılımcıların kontrol ortamı, risk ve değerlendirme, kontrol faaliyetleri, izleme ve değerlendirme ve COSO genel boyutuna verdikleri cevapların genel ortalamalarının belediyelerde toplam çalışma yıllarına göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir ($p < 0,05$). Farkın kaynağı incelendiğinde farkın oluştuğu değişkenler dikkate alınarak 20 yıldan fazla süredir belediyelerde çalışan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları ile 4-10 yıl arasında bir süredir belediyelerde çalışanların verdikleri cevapların genel ortalamalarının birbirinden farklılaştığı bulgusuna ulaşılmıştır. 20 yıldan fazla süredir belediyelerde çalışanların her bir değişkene verdikleri cevap ortalamaları 4-10 yıl arasında bir süredir belediyelerde çalışanların verdiklerin cevapların genel ortalamalarından daha yüksek

bulunmuştur. Diğer taraftan katılımcıların bilgi ve iletişime verdikleri cevapların ortalamaları belediyelerde toplam çalışma yılı açısından farklılık göstermemektedir (p>0,05).

3.6.5.5. Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırmalar

COSO'nun beş standardına ve gene boyutuna verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların gelir düzeyleri açısından değişiklik gösterip göstermediğini incelemek için Tek Yönlü Varyans Analizi (One-Way ANOVA) gerçekleştirilmiştir. Elde edilen sonuçlar Tablo 18'de sunulmuştur.

Tablo 18: Değişkenlerin Gelir Düzeyleri Açısından Karşılaştırılması – Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Değişkenler	Gelir Düzeyi	N	Ort.	Std. Sapma	sd	F	p	Post-Hoc -Scheffe- Testi Sonuçları
Kontrol Ortamı	3000-5000 TL	30	3,5847	1,00021	3	2,673	,051	-
	5001-7000 TL	83	3,4824	1,20254				
	7001-10000 TL	28	4,0804	,80467				
	10000+ TL	8	4,1042	,65465				
Risk Değerlendirme	3000-5000 TL	149	3,6488	1,09473	3	2,642	,052	-
	5001-7000 TL	30	3,5922	1,10697				
	7001-10000 TL	83	3,4281	1,29507				
	10000+ TL	28	4,0021	,94735				
Kontrol Faaliyetleri	3000-5000 TL	30	3,6500	1,13322	3	4,312	,006	3000-5000 TL ile 10000+ TL* 5001-7000 TL ile 70001-10000 TL*
	5001-7000 TL	83	3,4880	1,25825				
	7001-10000 TL	28	4,2381	,81546				
	10000+ TL	8	4,4688	,41293				
Bilgi ve İletişim	3000-5000 TL	30	3,6758	1,06705	3	4,546	,004	3000-5000 TL ile 10000+ TL* 5001-7000 TL ile 7001-10000 TL* 5001-7000 TL ile 10000+ TL*
	5001-7000 TL	83	3,4929	1,28173				
	7001-10000 TL	28	4,2792	,81422				
	10000+ TL	8	4,4659	,33819				
İzleme ve Değerlendirme	3000-5000 TL	30	3,6667	1,16935	3	5,149	,002	3000-5000 TL ile 10000+ TL* 5001-7000 TL ile 7001-10000 TL* 5001-7000 TL ile 10000+ TL*
	5001-7000 TL	83	3,5248	1,24581				
	7001-10000 TL	28	4,3175	,78025				
	10000+ TL	8	4,6389	,52031				
COSO Genel Boyut	3000-5000 TL	30	3,6339	1,06626	3	3,970	,009	5001-7000 TL ile 7001-10000 TL*
	5001-7000 TL	83	3,4832	1,23519				
	7001-10000 TL	28	4,1834	,78745				
	10000+ TL	8	4,3973	,41719				

*Ortaya çıkan farkın hangi gruptan kaynaklandığını göstermektedir.

Tablo 18'deki bulgular incelendiğinde katılımcıların kontrol faaliyetli, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları ile COSO genel boyutuna verdikleri cevapların ortalamalarının, gelir düzeyine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir ($p < 0,05$). Farkın kaynağı değerlendirildiğinde farkın oluştuğu üç değişkende de 10000 TL ve üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdiği cevapların ortalamaları ile 3000 TL - 5000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının; 7001 TL - 10000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların cevap ortalamaları ile 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının farklılık gösterdiği bulunmuştur. 10000 TL üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları 3000 TL - 5000 TL arasında bir gelire sahip olanların cevap ortalamalarından; 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları, 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olanların cevap ortalamalarından daha yüksek bulunmuştur. Ayrıca bilgi ve iletişim ile izleme ve değerlendirme değişkenlerine verilen cevaplarda 10000 TL ve üzerinde bir gelire sahip olan katılımcıların cevaplarının ortalamaları ile 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların cevaplarının ortalamaları arasında da farklılık ortaya çıkmıştır. Bu değişkenlerde 10000 TL üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olanların da cevap ortalamalarından daha yüksek bulunmuştur. COSO genel boyutuna ve verilen cevapların ortalamalarındaki farkın kaynağı incelendiğinde 7001 TL - 10000 TL arasında gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının 5001 TL - 7000 TL arasında bir gelire sahip olanların cevap ortalamalarından daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan katılımcıların kontrol ortamı ve risk değerlendirmeye verdikleri cevapların ortalamalarının gelir düzeyi açısından farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır ($p > 0,053$).

3.6.6. Değişkenler Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

Çalışmada kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartları arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla 'Korelasyon Analizinden' faydalanılmıştır. İki değişken arasındaki doğrusal ilişkinin

derecesinin ölçümünde kullanılan Pearson korelasyon katsayısı “r” ile ifade edilir ve Tablo 19’da sunulduğu aralıklara göre değerlendirilir (Sungur, 2010: 116):

Tablo 19: Pearson Korelasyon Katsayısı Aralıkları

Pearson Korelasyon Katsayısı(r)	İlişki
0,00-0,25	Çok zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Değişkenler arasındaki doğrusal ilişkilere yönelik elde edilen bulgular Tablo 20’de sunulmaktadır.

Tablo 20: Korelasyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	N=149	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
(1) Kontrol Ortamı	r	1	,962**	,946**	,925**	,915**
	p		,000	,000	,000	,000
(2) Risk Değerlendirme	r	,962**	1	,950**	,920**	,914**
	p	,000		,000	,000	,000
(3) Kontrol Faaliyetleri	r	,946**	,950**	1	,961**	,964**
	p	,000	,000		,000	,000
(4) Bilgi ve İletişim	r	,925**	,920**	,961**	1	,950**
	p	,000	,000	,000		,000
(5) İzleme ve Değerlendirme	r	,915**	,914**	,964**	,950**	1
	p	,000	,000	,000	,000	

** Korelasyon 0,01 seviyesinde anlamlıdır.

Tablo 20’de yer alan bulgular incelendiğinde beş standardın birbirileri ile olan ilişkileri istatistiki açıdan anlamlı bulunmuştur ($p<0,001$). Değişkenler arasındaki ikili ilişkiler incelendiğinde tüm ilişkilerin oldukça yüksek düzeyde olduğu görülmektedir ($0,90<r<1,00$). Değişkenler arasındaki doğrusal ilişkilerde kontrol ortamı ile kontrol faaliyetleri ($r=,962$; $p<0,001$) arasındaki ilişki en yüksek ilişki olarak bulunurken izleme ve değerlendirme ile risk değerlendirme ($r=0,912$; $p<0,001$) arasındaki ilişki en düşük ilişki olarak ortaya çıkmıştır.

SONUÇ VE TARTIŞMA

Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında son yıllarda ortaya çıkan en büyük değişikliklerden birisi 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesidir. Bu değişiklikle birlikte kamu yönetimi ve kamu mali kontrolü için uluslararası standartların uygulamaları ile uyumlu olacak şekilde yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu kanunla birlikte kamuya ait kaynakların daha etkin ve şeffaf kullanılması ile en başta hesap verebilir bir yönetim anlayışı uygulamaya koyabilmek ana hedeftir. Burada iç kontrol, belediyelerin belirledikleri hedeflere varabilmesi için oluşacak belirsizliklerin minimum düzeye azaltılması için uygulanması gereken bir süreçtir. İç kontrol süreci ortaya çıkacak fırsatları ve çıkabilecek sorunları daha önceden tespit ederek belediyenin hızlı kararlar almasına olanak vererek yönetimin elini güçlendirir.

İç kontrolün yapılmasında özel sektör tarafından ilk düşünülen amaç karı çoğaltarak kontrol sağlamak iken belediyelerde ise belirlenmiş hizmetleri yerine getirerek kamuya yararlı olabilmektir. Burada oluşan yönetim biçiminin başarılı olabilmesi için iç kontrolü bir yük olarak değil de bu sistem içerisinde ortaya çıkabilecek kayıpları engellemekle görevli bir unsur olarak görmek yerinde olacaktır. Bu sistemde iç kontrol bir sigorta olarak düşünülebilir. Bu nedenle iç kontrol, olumsuzlukları bertaraf etmeli ve kurumda hedeflenen yere ulaşmada yardımcı olmalıdır. Burada iç kontrole belediye gibi kurumlarda belediye başkanı ile birlikte tüm kurum personeli de sahip çıkmalı, aktif rol almalıdır.

Belediye gibi kamu kurumları özellikle siyasi otoriteye sahip kişilere bağımlı yapılar olduğundan bu gibi kurumlarda iç kontrol sisteminin kesinlikle kurularak daha etkili bir şekilde işlemesi önemlidir. Burada belediyeler, yüksek miktarda kamu kaynağı kullanmak suretiyle topluma etkili bir hizmet götürme hedefi ile genel durumda kurumsallaşamamış ve kişilere bağılı ilerleyen siyasi biçimde yönetilen kamu idareleridir. Belediyeler; stratejik amaçları doğrultusunda risklerinin belirlenmesi ve bu risklerin azaltılmasına yardımcı olması, yönetime ve sorumlu olduğu kişilere güven verecek bir iç kontrol sisteminin kesinlikle oluşturulması ve etkin biçimde yürütülmesi gereken önemli kurumlardır.

Belediye gibi kurumlarda personel sayısı arttıkça organizasyon şemasının daha özenli olması gerekmektedir. İyi bir organizasyon çalışması ile kurumun amaçları doğrultusunda

hedefleri belirlenerek olası risklerin ön plana çıkması sağlanmaktadır. Bu da gösterir ki büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemine ihtiyaç diğer birçok kuruma göre daha önemli olmaktadır. Burada etkili kurulan sistem, sistemin yöneticisine de gerekli bilgi ve kontrolü sağlayarak belediye gibi kurumlarda belediye başkanının en büyük yardımcısı olmaktadır.

Bu bağlamda Türkiye’de faaliyette bulunan büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartlarının ne derece bilindiği, araştırmada cevap aranan ilk sorudur. Buradan hareketle bu araştırmada ulaşılan sonuçlar kontrol ortamı standartları için değerlendirildiğinde katılımcıların çok yüksek bir oranda iç kontrol standartlarını bildiği anlaşılmıştır. Kamuda üst düzey çalışmaların yeni yapıyor olmasına rağmen iç kontrol standartları ile ilgili çalışmaların uzun zamandan beridir yapıldığı bilinmektedir. İç kontrolün kavramsal açıdan araştırılması ve literatürde yer alması 1940 yılından sonrasında başlamıştır. 1929’da yaşanmış olan büyük buhran sonrasında türlü reformlara gidilmesinin lüzumu ile ve 1940’lı yıllar sonrasında işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin çoğalması ile birlikte iç kontrolle ilgili yeni çalışmalara başlanmıştır. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsünden ilk tanımın yapılması sonrasında farklı kurumların iç kontrol üzerinde çalışmaları devam etmiştir (Tahtlı, 2019: 180). Bu durum da bu standartların kamu kurumlarında çalışanların bilmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu sistem ve sistemin işleyişine bağlı olarak yöneticilerin farkındalık çalışmasının yürütüldüğü ise yine yüksek bir oranda katılımcılar tarafından onay görmüştür. Birimlerde çalışan yöneticilerin etik davranışlar ve bu ilkelere ilişkin bilgilendirilmeleri ise yine yüksek bir oranda bilindiği sonucuna ulaşılmıştır. Kamu kurumlarında ve belediyelerde etik davranışlar konusunda bilgilendirmeler sıklıkla yapılmakta olduğu bilinmekte olup son yıllarda bu konularla ilgili eğitimlerin de sıklaştığı bilinmektedir. Birçok kurumda verilen etik eğitimleri genellikle T.C. Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından verilmekte ve takip edilmektedir. Kamu kurumları faaliyetleri için önemli olan prosedürleri hazırlamalı, gereken personelin de kullanımına sunulacak güncel tutulmalı ve erişime açık olmalıdır.

Birimlerden hizmet alan kişilerin değerlendirmelerine yönelik mekanizmaların (anketler, yüz yüze görüşmeler, toplantılar, elektronik başvurular ve benzerleri gibi) kullanılmakta olduğuna dair yöneltilen soruya verilen cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların kararsız oldukları bulunmuştur. Belediyelerin siyasi olarak yönetilmesi ve anketlere farklı

cevapların verilmesinin yaratacağı problemlerden dolayı katılımcıların değerlendirmelerine yönelik mekanizmaların yeterli düzeyde gerçekleştirilmemesi nedeniyle normal olarak düşünülebilir. Biriminizde hassas görevler ve prosedürlerin belirlenmesi ile ilgili olarak verilen cevaplarda yine kararsızların düzeyinin yüksek olması kamu kurumlarında hassas görev ve bu görevlere ilişkin prosedürlerin bilinmesinin kamudaki işleyişin hantallığı ile ilişkilendirilebilir.

Bu çalışmada yazılı olarak belirlenmiş görevde yükselme usullerinin olduğuna dair soruya verilen cevaplarda hiç katılmıyorum ve kararsızım cevabını veren katılımcıların oranının yüksek düzeyde olduğu bulunmuştur. Kamu kurumu olan belediyelerde görevde yükselme usulünün bilinmemesinin oldukça normal olduğu, belediyelerin siyasi bir yönetim biçimi ile yönetilmesi ile de ilişkilidir. Belediye gibi kurumlarda siyasi değişikliklerle birlikte görevlerde de değişiklikler görülmekte, görevinde yükselmesi gerekenlerin her zaman o şansı bulamadıkları bu gibi birçok kurumda ortaya çıkmaktadır. Birimlerinde her vazife için lüzumlu eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu gereksinimi sağlayacak eğitim çalışmalarının her yıl belirlenerek yürütülmesi ile ilgili soruya verilen cevaplar hiç katılmayan ve kararsızlar açısından bir arada değerlendirildiğinde belediyelerde özel kuruluşlara göre eğitim ihtiyacı belirlenmesinin ve uygulanmasının çok daha zor olduğu görülmüştür. Performansı yetersiz olan personele yönelik önlemler alınması ile ilgili cevaplar da katılımcıların çok iyimser bir tablo çizmediklerini ortaya koymuştur. Kamu kurumlarında kişisel eğitim ve performanslar değerlendirilmelidir. Sonrasında ise kişilere özel eğitim ihtiyaçları belirlenerek eğitimlerin planlanması gerekli olan ve önemli bir eksiklik olarak gözükmektedir.

Birimlerinde üst düzey performans gösteren personele göre geliştirilmiş ve geçerli olan mükâfatlandırma mekanizmalarına ait soruya ise katılımcıların çoğunluğu olumsuz cevaplar vermiştir. Dolayısıyla eğitimde olduğu gibi ödüllendirme mekanizmalarının da belediyelerde iyi bir şekilde çalışmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belediyelerdeki iş akış proseslerindeki onaylayabilme yetkilisinin belirlenmesi, yapılacak olan yetki aktarımındaki esasların, yetki aktarılacak personeller için azami gereklilikler (konu ile ilgili bilgisinin ve deneyiminin olması gibi) ve yetki aktarımı yapılan kişinin, aktarılan yetkinin kullanımına ait olarak belirlenen zamanlarda bu yetkiyi aktarana rapor vermesine ilişkin düzenlemelerle ilgili olan sorulara ise katılımcılar benzer yüzdelerde cevaplar vermişlerdir. Katılanların yaklaşık %45'lik kısmı bu sorulara olumlu cevap vermiş

kararsızlar haricinde %20'lik kısmı ise olumsuz cevaplar vermişlerdir. Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol ile ilgilenen personelin tecrübe ve konuya hâkimiyetleri de göz önüne alındığında yetki devri ve yetki kullanma gibi konularda kararsız ve olumsuz cevap verenlerin %55 düzeyinde olması olumsuz bir tablo çizmektedir. Belediyelerde siyasi güç ve otoritenin kararıyla yetki devirleri kendi adamım felsefesi ile yapıldığından birçok yöneticinin olumsuz tepkilerini alması da olası olarak düşünülmektedir. Ayrıca belediyelerde yetki devirlerinin sağlanmasını katılımcıların çoğunun bildiği ve yetki devredilecek personelin asgari gereklilikleri konusunda da bilgi sahibi oldukları verdikleri cevaplar ile ortaya konmaktadır.

Araştırmanın sonuçları risk değerlendirme standartları için ele alındığında ise katılımcıların performans programı içerisinde olan amaçları elde edebilme düzeyinin takibi ve değerlendirilmesine yönelik rapor prosedürleri ve stratejik plana uyumu ile birimlerin performans programlarına uyumunu sağlamaya yönelik prosedürler konusunda katılımcıların verdikleri cevaplar benzerlik göstermektedir. Burada katılımcıların raporlama prosedürlerini bildikleri, özellikle bütçe hazırlık sürecindeki prosedürlere uygun ve katılımcı davrandıkları anlaşılmaktadır. Belediyelerde çalışmalara uygun bütçe hazırlığı, stratejik plana uyum önemli ve hassas konulardır. Katılımcıların bu konulara verdikleri olumlu cevaplar büyükşehir belediyelerinde yapılan çalışmaların uyumunun ekip arasında iyi olduğu, bu gibi stratejik konuların birlikte ele alınarak çalışmaların yapıldığını göstermektedir.

Katılımcıların birimlerdeki yetkili yöneticinin onayladığı risk strateji belgesinin çalışan herkese duyurulmasının sağlanması ve birimlerdeki risklerin yönetilebilmesine ait olan sorumlulukların kurumda yazılı bir biçimde belirlenmesi konusunda verdikleri cevapların yüzdeleri olumlu ve olumsuz olarak bakıldığında neredeyse yarı yarıya bir dağılım gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Buradan hareketle belediyelerde risk stratejileri ile ilgili olarak bilgilerin katılımcıların yarısı tarafından bilindiği ifade edilebilir. Strateji belgesi, *“belediyede risk idaresi için risk yönetim stratejilerinin tayin edilmesi, risk yönetimine ait düzenlemelerin sağlanabilmesi, belediyenin karşılaşılabileceği her türlü riskin tanımlanmasına, değerlendirilmesine, yönetilmesine ve raporlanmasına ilişkin usul ve esasları kapsar.”* (Yıldırım Belediyesi, 2018). Çalışmada risk strateji belgesinin tüm çalışanlara duyurulması ile ilgili soruya verilen cevaplarda katılım düzeyinin düşük olması ve kararsız katılımcıların da benzer düzeyde ortaya çıkması risk strateji belgesi ile

ilgili belediye iç kontrol yapısında çalışan belli yönetici ve kişilerin bu belgeyi hazırlaması ve görmesinden kaynaklandığı düşünülebilir.

Birimlerde oluşan risklerin birim ve alt birim düzeyinde tespit edildiği, bu risklerin muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ile bu risklere uygun araçlarla kayıt altına alınması konusunda katılımcıların bilgi sahibi oldukları yapılan çalışmada ortaya konulan bir diğer sonuçtur. Diğer ifade ile belediyelerde iç kontrol kapsamında çalışan kişilerin risklerin etki ve kapsamı konusunda bilgi sahibi olmalarının önemi araştırmada elde edilen sonucu destekler niteliktedir. Bu bağlamda birimlerdeki risklerin muhtemel etkileri de katılımcıların birçoğu tarafından hem ölçülmekte hem de bilenmekte olduğu verilen cevaplarda görülmüştür.

Katılımcıların birimlerdeki risklere yöneltilecek cevapların tarzı belirlenirken fayda ve maliyet analizi yapılması ile ilgili soruya verdikleri cevaplarla bir kısmının fayda-maliyet analizi yapıldığını belirtirken diğer bir kısmı da kararsız ve katılmayarak bu analizin yapılmadığını belirtmişlerdir. Burada katılımcıların belli bir kısmının belediye gibi kurumlarda maliyet ile ilgilendikleri ve bunun analizini yapabildikleri bir diğer kısmının ise maliyet ile ilgileri olmadığı düşünülürse analizin kurumda belirli kişiler tarafından yapıldığını da ortaya koymaktadır. Oysaki belediye gibi kurumlarda iç kontrol sisteminin etkin çalışması ile birlikte tüm birimlerdeki çalışanların fayda maliyet analizi yapabilmeleri durumunda sistemin daha etkin çalışacağı düşünülmelidir. Ayrıca risk yönetiminde personelin katkısının olduğu ile ilgili soruya katılımcıların yarısına yakınının olumsuz ve kararsız olarak cevap vermeleri belediyelerdeki iç kontrol sisteminin hala eksiklerinin olduğunu ortaya koymaktadır. Belediyelerde ortaya koyulacak olan iç kontrol sisteminde belediyede çalışanların tamamına ait görev tanımlarının iç kontrol sistemi içerisinde bulunması iç kontrol açısından önemlidir.

Birimlerinde saptanmış olan risklerin gerçekleşme ihtimallerinde veya tesirlerinde bir tadil olup olmaması veya yeni risklerin çıkıp çıkmadığının belirli zamanlarda gözden geçirilmesi ile ilgili sorulara katılımcıların yaklaşık yarısının katılım gösterdiği bulunmuştur. Belediye gibi kurumlarda yeni riskler ve risklerin etkileri ile ilgili olarak çalışan bireyler genellikle belli kişilerden oluştuğu için iç kontrol ile ilgili operasyonel işlerde çalışan bireylerin yeni risk ve etkilerini bilmemeleri de normal olarak görülmelidir.

Risk yönetimi sürecinde çalışanların yardımının olması ve birimlerdeki idareci ve çalışanların riskin yönetilmesinde amaçların bilincinde olmalarına dair sorulara ise katılımcıların yarıya yakın kısmı katıldığını belirtirken diğer yarısı da katılmadığını veya kararsız olduğunu belirtmiştir. İç kontrol ile ilgili olarak çalışan kimselerin bu konularla ilgili katkı ve bilgilerinin fazla olması ile iç kontrol mekanizması kurumlarda yeniliklere uyum sağlayabilecektir. Bunun için özellikle risk yönetimi sürecinde personelin bilgi ve birikimlerinin de sürece dâhil edilmesi ile yapılacak iyileştirmelerle iç kontrol sistemi geliştirilebilir. Birimlerdeki risk yönetiminden elde edilen deneyimlerin diğer birimlerle paylaşılmasına yönelik verilen cevaplarda tamamen katılan ve kısmen katılanların oldukça yüksek olması bölümler arası bilgi paylaşımının yapıldığına işaret etmektedir. Bu sebeple risk yönetiminden elde edilen deneyimlerin artan düzeyde olabilmesi için kurumlarda bölümlerin birbirleri ile bilgi paylaşımı içerisinde olması gerekmektedir.

COSO'nun kontrol faaliyetleri standartları için yöneltilen sorularda, birimlerde tüm faaliyet ve risk grupları için aktif bir kontrol strateji ve yöntem belirlenip uygulanması ile ilgili olarak katılımcıların birçoğunun olumlu cevaplar verdiği görülmüştür. Etkin bir iç kontrol için yöntemlerin belirlenip uygulanması çok önemlidir. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin vazgeçilmezleri arasında değerlendirilebilir. Kontrol faaliyetleri ile ilgili verilen genel cevapların olumlu olması giderek önem kazanan iç kontrolün belediye gibi kurumlarda da yeterince önemsenebilir. Diğer yandan ise kurumun birimlerinde personel yetersizliği, görevden ayrılma, daha güncel sistemlere geçiş, mevzuatta oluşacak yenilikler ile alışılmadık dışındaki durumlar gibi çalışmaların devamlılığını etkileyen nedenlere karşı tedbirler alınmasında belediye gibi kurumlarda personeller arası iletişimsizlik ve çalışanların etki ile görevlerine gelmeleri gibi günlük konulardan da ortaya çıkabilmektedir. Belediye gibi kurumlarda yöneticinin seçimle iş başına gelmesinden de kaynaklı vekâlet sistemlerinin etkin kullanılamaması söz konusu olmaktadır. Siyasi veya otorite kaynaklı yer değişikliklerinin de oldukça yüksek olmasından dolayı ayrılan personelin, yeni gelen personele aktarım yapmaması veya bilerek bilgilendirmemesi de bu tip kurumlarda sıkça görülen sorunlar olduğu bilinmektedir.

COSO'nun bilgi ve iletişim standartlarına yönelik sorularda yatay ve dikey olarak bir iç iletişim sisteminin bulunduğu ile ilgili olarak katılımcıların verdiği cevaplar, bu

kurumlarda iyi bir iletişim sisteminin bulunduğunu ortaya koymuştur. Süregelen iç kontrol sistemlerinde yatay ve dikey bir iç iletişim sisteminin olması gerekli bir durumdur. Diğer taraftan yatay ve dikey bir iç iletişim sisteminin olmaması durumunda ise iç kontrol sisteminin etkin olması ve işlemesi de zor bir hal alacaktır.

Birimlerde dış paydaşlarla etkili iletişimi sağlayacak dış iletişim sisteminin mevcut olduğuna dair sorulan soruya da verilen genel cevaplarda belediyelerde dış iletişimin etkin olduğu görülmektedir. Belediye gibi kurumlarda iç iletişime ilaveten dış iletişim belediyenin çizdiği iç kontrol düzeylerine ulaşma derecesi üzerinde önemli etkide olabilen girdilere sahip olması dolayısıyla yönetimin dış taraflardan bilgi sağlayabilmek için gerekli tüm araçlarının olması sağlamalıdır. Bu durumda yönetim tarafından, gelen dış iletişim bilgileri ile gerekli önlemlerin alınması ve zaman kaybetmeden konuları takip ederek eyleme geçmesi önem arz etmektedir.

Birimlerdeki raporların kimler tarafından hazırlanıp yayınlandığına, mevcut sistemlerin hedeflerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi ile personelin görev ve sorumluluklarını, personelden ne beklendiğinin amirleri tarafından kendilerine belirtildiği ile ilgili sorulara verilen cevaplar katılımcıların yaklaşık olarak benzer düzeyde katılım sağladıklarını ortaya koymuştur. Diğer taraftan katılmayan kişi sayısı düşük düzeyde iken benzer şekilde kararsızlar da %20 düzeyinde ortaya çıkmıştır. Sorulara verilen cevaplar göz önüne alındığında bu durumun devlet kurumu olarak belediyeler için olumlu bir durum olduğu ifade edilebilir. Belediye gibi kurumlarda üst ve ast ilişkisi normal bir şirkete göre daha durağan ve katı bir yapıda olabileceğinden olumsuz verilen cevaplarda bu tip çalışma ortamından kaynaklanabilmektedir.

Kurumda ilgili işlemlerin kaydı, sınıflandırılması, muhafaza edilmesi ve ulaşımını kapsayan belli standartlara mutabık arşivleme sisteminin bulunduğu katılımcılar tarafından verilen cevaplarla görülmüştür. İç kontrol sisteminin işlemesinde bilgiye hızlı erişimin önemi de bilindiğinden arşivleme ve bilgilerin korunması da oldukça önemlidir. Katılımcılar birimlere gelen ve giden tüm evraklarla dairede haberleşmelerde sınıflandırmalı ve güncel bir kayıt tutulduğu konusunda ise verdikleri olumlu cevaplarla evrakların kaydının güncel olduğu ve kayıtların varlığının doğruluğu konusunda olumlu bir yaklaşım göstermişlerdir.

Kurumda çalışanların yöneticiler içinden ve yine aynı yöneticiler dışından yapılacak ihbar edilmelerine yönelik izlekler hakkında bilgilendirilmesi, ihbar sisteminin uygunluğu ve bu sistemin bildirimde bulunan personelin güvenliğini sağlayıcı prosedürler içerdiğini göstermektedir.

COSO standartlarının sonuncusu olan izleme ve değerlendirme standartlarına ait sonuçlar değerlendirildiğinde ise birimlerde sürekli bir izleme faaliyetinin etkin olarak kullanıldığı bulunmuştur. Ayrıca birimlerde iç kontrol sisteminin etkin biçimde devamı konusunda sorumlu yöneticilere geri bildirim sunmaya da imkân sağlayacak toplantılar düzenlenebildiği de katılımcıların yüksek oranda katılım sağladığı bir durumu göstermektedir. İç kontrolün kontrolünde, idarecilerin görüşleri, kurumların talepleri ve şikâyetleri ile iç ve dış denetimlerle oluşan ve hazırlanan raporların da dikkate alındığı da araştırmanın önemli bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilgi sistemlerinin kamuda saptanmış hedeflerin izlenebilmesine ve bu konuda yapılan çalışmalar üzerinde etkili bir izleme yapılmasına olanak vermesi ile ilgili verilen cevaplarda katılımcıların birçoğu kısmen veya tamamen katılarak olumlu cevaplar vermişlerdir. Belediye gibi kurumlarda yapılan iç kontrol uygulamalarında izleme ve değerlendirme standartlarındaki sorular birçok standarttan daha yüksek düzeyde bilindiğini göstermektedir. Bunun kamu kurumlarında verilen değerlendirme görevlerinin fazla olması ve bu görevlerin üst yönetime sürekli sunulmasından dolayı olduğu düşünülebilir.

Bu araştırmada cevap aranan ikinci soru Türkiye’de büyükşehir belediyelerinde COSO standartlarını oluşturan kontrol ortamı, risk değerlendirmeler, kontrole ait faaliyetler, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirmelere ait standartlara verilen cevapların COSO iç kontrol standartlarını uygulayan personele ait demografik özelliklerini oluşturan cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, belediyede toplam çalışma yılı ve aylık ortalama gelire göre farklılık gösterip göstermediğidir. Bu bağlamda ilgili standartlara verilen cevapların ortalamalarının cinsiyet açısından farklılık içerisinde olup olmadığını kontrol edebilmek amacıyla Bağımsız Örneklem t-Testi gerçekleştirilmiştir. Bulunan sonuçlar katılımcıların ilgili standartlara verdikleri cevapların ortalamalarının cinsiyet açısından anlamlı farklılık göstermediğini ortaya koymuştur. Bilindiği üzere belediyelerde bazı görevler haricinde birçok birimde erkek ve kadın çalışması konusunda sıkıntı

bulunmamaktadır. Belediye gibi saat ve çalışma günlerinin hafta içi 5 gün olması dolayısıyla kadın istihdamı için de çok sayıda talep geldiği bilinmektedir. Bundan dolayı yapılan alımlarda erkek-kadın sayısı giderek eşitlenmektedir. Önümüzdeki dönemlerde ise kadın istihdamının artması ile birçok bölümde kadın sayısının daha fazla olacağı düşünülmektedir.

Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarına verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların yaşlarına göre değişip değişmediğini inceleyebilmek için Tek Yönlü Varyans Analizi gerçekleştirilmiş ve bulunan sonuçlar diğer yaş gruplarıyla kıyaslandığında 18-30 yaş arasındaki katılımcıların verdikleri cevapların daha düşük ortalamaya sahip olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca diğer yaş gruplarının verdikleri cevaplara göre de farklılıklar gösterdiği ortaya konulmuştur. 18-30 yaş anket katılımcılarının kurum alışkanlıklarına yeni olmaları da düşünüldüğünde daha az alışmış olmaları da normal olarak görülmektedir. Ayrıca hayatın olağan akışında eğitimlerini yeni tamamladıkları da göz önüne alınırsa beklentileri ve kurumdan almak istedikleri iş tatmininde eski çalışanlara göre çok farklı olacağı düşünülmektedir.

Bu standartlara verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların eğitim düzeylerine ait farklılık içerisinde olup olmasını incelemek amacıyla Tek Yönlü Varyans Analizi gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaların eğitim düzeyine açısından istatistiki olarak anlamlı farklılık göstermediğini ortaya koymuştur. Bunun da sebebi olarak da araştırmanın örnekleminde yer alan katılımcıların büyük bir çoğunluğunun lisan veya lisansüstü mezunu olması, diğer taraftan da görece çok küçük bir kısmının ise lise mezunu olması olarak değerlendirilebilir. Diğer bir ifade ile araştırmada yer alan katılımcılar arasında eğitim açısından çok fazla bir ayrım gözükmemesi yapılan analizde farklılık çıkmamasında etkili olmuştur.

Bu araştırmada Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve değerlendirme standartlarına verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların belediyelerde toplam çalışma yılları için başkalık gösterip göstermediğini incelerken Tek Yönlü Varyans Analizi gerçekleştirilmiştir. Bulunan sonuçlar söz konusu standartlara verilen cevapların ortalamalarının belediyelerde toplam çalışma yıllarına göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık göstermiş olduğunu göstermiştir. Ortaya çıkan bu farkın kaynağı

incelendiğinde ise farkın oluştuğu değişkenler dikkate alınarak 20 yıldan fazla süredir belediyelerde çalışan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları ile 4-10 yıl gibi nispeten kuruma daha yeni başlamış kişiler arasında verilen cevapların ortalamalarında farklılıklar olması olarak bulunmuştur. Bunun da kurum içi bağlılık ve kuruma olan alışkanlıklarından ötürü olduğu, yani belediye gibi kurumlarda uzun süreli çalışan kimselerde kurum ve işletme körlüğü olduğundan yeni işe başlayanlarla birçok konuda farklı düşüncelere sahip oldukları bilinir. Aynı kurumda rutinlerle yapılan çalışmalar bir süre sonra hataları ya da yanlış giden şeylerin göz önüne koyulmasını veya fark edilmesini engeller. Bu da iç kontrol gibi nispeten yeni bir sistemin bazı etki ve farklılıkların yeni işe başlayan kişilere göre daha kolay gözden kaçabilmesine sebebiyet verebilmektedir.

Araştırmada ayrıca ilgili standartlara verilen cevapların ortalamalarının katılımcıların gelir düzeyleri ile ilgili değişiklik gösterip göstermediğini kontrol edebilmek için Tek Yönlü Varyans Analizi gerçekleştirilmiştir. Bulunan sonuçlar katılımcıların kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme ve değerlendirme standartlarına verdikleri cevapların ortalamaları gelir düzeyine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Burada farkın kaynağı değerlendirildiğinde ise üç değişkende de 10.000 TL ve üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdiği cevapların ortalamaları ile 3.000 TL -5.000 TL içerisinde bir kazanca sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının; 7.001 TL -10.000 TL arasında bir kazanca sahip katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları ile 5.001-7.000 TL arasında bir kazanca sahip katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarının farklılık gösterdiği bulunmuştur. 10.000 TL üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları 3.000 TL -5.000 TL arasında bir gelire sahip olanların cevap ortalamalarından; 7.001 TL -10.000 TL arasında bir gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları, 5.001 TL -7.000 TL arasında bir gelire sahip olanların cevap ortalamalarından daha yüksek bulunmuştur. Ayrıca bilgi ve iletişim ile izleme ve değerlendirme değişkenlerine verilen cevaplarda 10.000 TL ve üzerinde bir gelir içerisinde olan katılımcıların cevaplarının ortalamaları ile 5.001 TL -7.000 TL arasında bir gelir içerisinde olan katılımcıların cevaplarının ortalamaları arasında da farklılık ortaya çıkmıştır. Bu değişkenlerde 10.000 TL üzerinde gelire sahip olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları 5.001 TL -7.000 TL arasında bir gelire sahip olanların da cevap ortalamalarından daha yüksek bulunmuştur. Diğer taraftan katılımcıların kontrol

ortamı ve risk değerlendirmeye verdikleri cevapların ortalamalarının gelir düzeyi açısından farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Burada kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme ve değerlendirme kısımlarında farklılıkların ortaya çıkmasında ana sebep bu gibi faaliyetlerde genellikle daha üst düzey ve yetkili kişilerin eğitim almaları, birimleri yönetmeleri ve gerekli bilgilerin onlara daha önce ve kaliteli ulaşmasından ötürü farklılıklar ortaya çıkmıştır diye düşünülebilir. Kamu kurumlarında genellikle maaşı yüksek kimselerin daha yetkili ve etkili oldukları da bilindiği için bilgiye ulaşma ve yorumlamada aylık gelire göre farklılıklar çıkması da normal olarak görülmektedir.

Çalışmada cevap aranan son soru ise Türkiye’de faaliyet gösteren büyükşehir belediyelerinde kullanılan COSO standartlarını oluşturan standartlar arasında nasıl bir ilişkinin olduğudur. Çalışmada bu standartlar arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla Korelasyon Analizinden faydalanılmıştır. Burada bulgular incelendiğinde bu standartların birbirileri ile olan ilişkileri istatistiki açıdan anlamlı bulunmuştur. Değişkenler arasındaki ikili ilişkiler incelendiğinde tüm ilişkilerin oldukça yüksek düzeyde olduğu ortaya çıkmıştır. Değişkenler arasındaki doğrusal ilişkilerde kontrol ortamı ile kontrol faaliyetleri ($r=,962$; $p<0,001$) arasındaki ilişki en yüksek ilişki olarak bulunurken izleme ve değerlendirme ile risk değerlendirme ($r=0,912$; $p<0,001$) arasındaki ilişki en düşük ilişki olarak ortaya çıkmıştır. Yapılan anket çalışmasında COSO ile yapılan bir çalışma olması sebebiyle bu 5 standardın birbirleri arasındaki ilişkilerinin yüksek çıkması anket açısından olumlu görülebilir. Elde edilen sonuçlarda değişkenlerin birbirleri ile olan ilişkinin yüksek çıkması yapılan çalışmanın da bütünlük açısından daha da anlamlı olmasını sağlamaktadır.

Öneriler

Akademik bilgi üreten araştırmacılar; tüm toplumun kullanım sağladığı belediye gibi kamu kurumlarının sahip oldukları kaynakların ve bunlarla birlikte varlıkların tüm bu risklere karşı korumalarının en önemli destek ve belirleyicisinin iyi bir iç kontrol sisteminden geçtiğini bilmektedirler. Standartlara uyumlu biçimde oluşturulacak etkili bir iç kontrol sistemiyle çalışmaların mevzuata göre yürütülmesi, kamuya ait kaynakların daha etkin ve çok daha verimkâr kullanılması sonucunu ortaya çıkaracaktır. Kurumlarda ortaya çıkacak olası hata ve hilelerin de azaltılarak varlıkların korunması, toplumun

bilgilendirilmesi ve kurum içi yönetsel performansın artırılmasına yönelik katkı sağlanmış olacaktır.

Araştırmacılar bu gibi kurumlarda iç kontrol sistemine ait yerel kaynaklardaki yetersizlikleri de dikkate alarak bu alandaki boşluğu giderici çalışmalar yapmalı, işleyişler ve örnekler ortaya koyularak yapılan çalışmalarla birlikte bu gibi kurumlardaki iç kontrol sistemlerinin işleyişini etkin hale getirerek belediye ve diğer kamu kurumlarında da sistemin kurulmasında öncü olmalıdırlar. Ayrıca yabancı kaynaklarda yapılmış çalışmalar da sisteme etkili olarak kurumlar açısından öncü olabileceklerdir.

Ülkemizde iç kontrol uygulamalarında genellikle COSO standartlarının izlendiği bilinmektedir. Bundan dolayı COSO'nun iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeleri de araştırmacılar tarafından anlık olarak izlenmeli ve başka ülkelerin uygulamaları ve özellikle de kamu kurumlarında sık sık araştırılarak güncellenmeli, karşılaştırılmalıdır. COSO'nun belediyeler haricinde tüm kamu kurumlarında yapılacak olan iç kontrol sistemi uygulamalarında vereceği sonuçlar ölçülmelidir. Bu çalışmalarla birlikte de kamuda iç kontrol sisteminin COSO ile birlikte kullanılmasının kamuda sağlayacağı yararlar ortaya çıkacaktır.

Yapılan bu çalışmada Büyükşehir Belediyeleri ile ilgili COSO ve iç kontrol sistemi ilişkisi ortaya konmuştur. Özellikle yeni yapılabilecek çalışmalarda Büyükşehirler haricinde nüfusu belli düzeyde olan belediyelere (örneğin İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa gibi şehirlerdeki ilçe belediyeleri) de bu çalışmalar yapılarak büyük şehir olmayan şehir belediyeleri ve yüksek nüfuslu belediyelerde nasıl bir iç kontrol yapısı olduğu ortaya konulabilir.

Bu çalışmada COSO'nun belediyelerde nicel bir araştırma tasarımıyla anket ile veri toplama tekniği faydalanılarak yürütülmüştür. Gelecek çalışmalarda söz konusu standartların incelenmesinde nitel araştırma yaklaşımdan da yararlanılarak derinlemesine bilgiler elde dileyebilir. Bu bağlamda araştırmacılar söz konusu standartları kendi doğal ortamlarında bütüncül olarak ele alabileceklerinden gelecek çalışmalar için önemli girdiler sağlayabilirler.

Kamu kurumlarının iç kontrol uygulamalarında genellikle COSO standartlarının kullanılması COSO uygulamalarının ülkemizde ve dünyada iç kontrol sistemlerine yönelik düzenlemelerini de güncel olarak takip etmelerini gerektirmektedir. Kamu

kurumları dünyada uygulanan iç kontrol sistemleri ve COSO uygulamalarını yakından takip etmeli bunlarla ilgili sık sık çalışmalar yaparak, özellikle iç kontrol ile yakın ilişki içerisinde olan personeli sık sık bilgilendirmelidir.

İç Kontrol ve Mali Kontrole ait Usuller ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 8. maddesinde, *“üst yöneticilerin yani belediye başkanlarının, bu sisteminin kurulması ve gözetilmesinde, harcamalara ait görev ve yetki alanları içerisinde yapmış oldukları harcamalarda, idari ve mali karar ve işlemlerine ait olarak iç kontrolün tüm işleyişinden sorumludurlar.”* şeklinde belirtilmiştir (Resmî Gazete, 2005).

31.12.2005 Tarihinde 26040 sayı ile Resmî Gazete’de yayımlanan 3.mükerrer maddesine göre üst yöneticinin daha iyi bir iç kontrol sistemi hazırlaması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bu durumun, kurumun iç kontrolüne olan etkisinin bilinerek bununla ilgili çalışmalar yapılması önem arz etmektedir. Belediyelerin üst yönetimi, her yıl kanun gereği stratejik plan ve performans planı hazırlamak zorundadırlar. Bu programda belirlenen amaçlar ve hedeflere ulaşabilmek için ise iç kontrolden faydalanarak muhtemel risk alanlarını belirlemesi ve gerekli önlemleri alabilmesi üst yönetimin faydasına olacaktır. Bu bağlamda iyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ile birlikte kurumdaki riskli görülen alanlardaki kontrol birimleri de arttırılmış olacaktır.

Belediyelerde bulunan iç kontrol sisteminde satın alma ve ödemelerin yönetimi de riski yüksek ve hatanın oluşabileceği mekanizmalardan oluşmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi ile burada oluşacak hata ve hileler minimum düzeye düşürülebilir. Satın alma talebi ile başlayan bu döngünün devamında teslim almalar, alınan mamul veya hizmetin muhasebeleştirilmesi ve sonucunda da ödenmesi ile tamamlanan bu döngünün kontrolünün sağlanması önemlidir. Bu işlemlerden her birinin belgeye dayandırılması gerekmektedir. Burada sağlanacak etkin bir iç kontrol sistemi bu işleri yapan kişilerde iç kontrol sistemi ile kontrol altında olduklarını bilerek ona göre daha titiz çalışma yapacakları düşünülebilir. Etkin bir iç kontrol sisteminde verim artarken, denetim maliyetleri azalarak sistemin daha etkin çalışması sağlanacaktır. Ayrıca belediyelerle birlikte iş yapan taşeronlar ve satın alma yapılan firmaların da iç kontrol sistemlerinin belediyelerle uyum içerisinde olması ve kendi iç kontrol sistemleri olan firmalardan tercih edilmesi ile kurum bu süreçlerde çok daha kontrollü hareket edebilecektir.

Belediye ve benzeri kamu kurumlarında üst yöneticiler iç kontrol standartlarına uyum ve daha etkin olmasını sağlayabilmeleri için iç kontrol sisteminin yönetim ve sorumluluklarını profesyonel yöneticilere bırakmaları iyi olacaktır. Bununla birlikte üst yönetici tek tek bu işleri kontrol edip, uğraşmak yerine işleyişi görüp kurumu daha etkin bir biçimde yönetebilecektir. Bu gibi kurumlarda tüm birimlerin bir “teşkilat şeması” olmalı ve bununla fonksiyonel bir görevlerin dağılımı belirlenmelidir.

Kamu kurumlarında yapılacak iç kontrol düzenlemelerinin olgunlaşması ile bu sistemlerin eksiklerinin saptanması ve giderilmesi ile ilgili çalışmaların da yapılması gerekmektedir. İç kontrol sistemi kamu kurumlarında sık sık iyileştirmeye gitmeli yeni kanun ve tasarılarla birlikte parça parça da olsa iyileştirilmelidir. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin uygulanmasıyla birlikte özellikle üst yöneticilerin ve çalışanların oluşturduğu sisteme yönelik belediye idari amirinin kuşkuları giderilebilir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminde çalışanların eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi sistemin başarılı olup kurumsallaşmasının temel şartıdır. İç kontrol sistemlerinde inovasyon ve sürekli gelişim gerektiğinden kamu kurum ve kuruluşlarında da iç kontrol sistemi bir kez kurulup bırakılmamalıdır. Çünkü iç kontrol sistemleri durağanlığı kabul etmediğinden sistem etkin, güncel ve devamlı olmalıdır. Sistemin her zaman güncel ve başarılı olması isteniyorsa inovasyon ve gelişmeleri de her daim takip etmeleri zorunludur. Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi kurulmadığı veya kurulup gerektiği gibi işletilmediği takdirde iç denetim ve iç kontrol alanlarında tüm birimlerde etkin denetim ve incelemeler olmayacak, dolayısıyla da üst yönetici makul güvenceye sahip olamayacaktır.

Kamu kurumu olan belediyeler alım satımlarında ihale mevzuatı hükümlerine tabidir. Belediyeler piyasa koşullarında faaliyet gösterse de performans ölçümünün piyasa şirketlerine göre daha zor olmasından dolayı belediyelerde iç kontrol ve iç denetimde performans ölçümü ile ilgili çalışmaların yapılması önerilir. İhalelerde de iyi bir iç kontrol sisteminin önemi ortaya çıkacaktır.

Birçok kamu idaresinin, Kamu İç Kontrol Standartlarına ait Tebliğ uyarınca yapmaları istenen çalışmaları daha tamamlamadıkları bilinmektedir. Belediyelere ait birimlerin mevzuat içerisinde ilerledikleri bilinse de Sayıştay’ın 2015 yılına ait dış denetim genel değerlendirme raporunda bulunan bulgulardan da görüleceği gibi uygulamaya ait birçok önemli eksiklik bulunmaktadır. Eksikliğe ait düşünülen en önemli sebep ise ülkemizde

kamu ve belediyelerde görevlerinin başında olan mali yönetimler ile iç kontrol sistemlerinin tasarımından kaynaklanan yapısal sorunlar olduğunu düşünebiliriz.

Belediye gibi kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin istenilen etkinlikte olabilmesinin birinci şartı kurum üst yöneticisi olan belediyelerdeki mülki amirin ve bağlı yönetiminin iç kontrol sistemini sahiplenmesidir. Belirli süreçler için seçim yapılarak görevinin başına gelen bu yöneticiler iç kontrol sisteminin önemini ve belediyenin daha etkin yönetiminin sağlanabilmesi ve bunun sisteme olacak olan katkısını tam olarak kavrayabilirlerse çok daha iyi sonuçlar alabileceklerdir. İç kontrol sistemini angarya ve yapılması gereken bir zorunluluk olduğu için yapan kurumlarda ise iç kontrol sisteminin çalışması daha zor olacaktır. Kamu kurumu olan belediyelerde iç kontrolün sadece stratejik planlama birimine bırakılması iç kontrolünün etkinliğini azaltacağından tüm birimlerin aynı özeni göstermesi gereklidir. İç kontrol sisteminin başarısı için mali hizmetler ve strateji geliştirme birimlerinin kapasitelerinin sürekli geliştirilerek çalışan personelin her daim kaliteli ve gelişime açık kişilerden oluşturulması gereğidir. Bu konuda yöneticiler ve ilgili personele seminerler verilmeli, yazılı evraklarla güncel bilgiler sürekli sağlanmalıdır. Her düzeydeki personele verilen iç kontrolle ilgili görev ve bilgilerin de sonuçlarının izlenmesi kurumlar için iyi olacaktır.

İyi bir iç kontrol sistemi elde edebilmek için kamu kurumlarındaki yöneticilerin etkili bilgiye zamanında ulaşabilmeleri ile ilgili de hazırlıklar yapılmalıdır. Elde edilecek bilgilerin ise doğru ve güvenilir özelliklerde olabilmesi için ise alınan bilgilerin alındığı zamanda güncelliğinin olması gerekmektedir. Ayrıntılı bir çalışma yapılmış olsa da, hiçbir iç kontrol sistemi hataların saptanması ve yok edilebilmesi açısından tam bir güvence sağlayamaz. Makul güvence sağlamasından dolayı iç kontrolü sağlayan belediye yönetiminin iç kontrol yapısının etkinliğini her zaman kontrolü gereklidir. Sistemin etkin bir şekilde işletilmesinde iç denetim kısmının da önemli bir rolü olmaktadır. İç denetçiler kurumda bulunan iç kontrol sistemlerini izleyerek bu kontrollerle ilgili olarak ilgilileri bilgilendirmekte ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Akyel, 2010a). Belediyelerde bu sistemin tam ve etkili sürdürebilmesi için yönetim tarafından 657 sayılı kanun; belediyelerde siyaset harici bölgelerin çoğaltılarak ilgili kurumların şahıslarla değil işin özenini gerektirecek kurullarla idare edilebilmesinin diğer bir deyişle ise kurumsallaşmanın sağlanmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

İç kontrol kullanıldığı kurumlara özeldir. Burada iç kontrol sistemi kullanıldığı kurumların ihtiyaçlarına ve yapısına da uyumlu olmak zorundadır. İlgili kontrollerin sayısı ve çeşidi kurumun tarzına ve içerisinde bulunduğu risklere göre değişiklik gösterir (Akyel, 2010b:85).

Belediye gibi kurumlarda iç kontrol sistemi için iç kontrole ait izleme ve bu kontrolü izleyecek yönetim kurulları oluşturulmalıdır. İşleyişi sağlayacak iç kontrol sistemi konusunda bilgi ve eğitim sahibi bir belediye başkan yardımcısı veya daire başkanı önderliğinde iç kontrolü izleme ve yönlendirme kurulu oluşturulması kurum için iyi olacaktır. Örnek olarak T.C. Konyaaltı Belediye Başkanlığı 08.06.2017 tarihli iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu çalışmalarına ait yönerge ile İç Kontrol İzleme Ve Yönlendirme Kurulu (İYK) oluşturmuş sonrasında da uygulamada bunu kullandığını belirtmiştir.

Kamu idareleri kendilerine ait iç kontrol sistemlerini her yıl değerlendirmelidirler. Söz konusu sistemler kamu kurumları için yeni olduğundan, iç kontrole ait eksik yönler ile gerekli önlemler konusunda gerekecek önlem alınması konusunda süreçler belirlenmelidir. İç kontrolün izlenmesinde idareye ait tüm birimlerin de katılımının sağlanması için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Kamuda kaynaklar etkin ve çok daha verim alınacak şekilde işinin ehli kişiler tarafından yönetilmeli, yasa bilinci içerisinde iç kontrol yapısı kontrol altına alınmalıdır. Günümüz dünyasında en önemli konulardan olan israfı önleyebilmek ve özellikle kamuda yaşanan israfın önlenmesi için kaynakların gereksiz ve fazla kullanımının kesinlikle önüne geçilmelidir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., & Akçakanat, Ö. (2012). Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyleri ile mevcut uygulamalarının karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 1-17.
- Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500-522.
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin dış denetim bulgularına göre analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 74-92.
- Ağmaz, S. (2018). *Kamu iç kontrol standartlarına göre belediyelerde iç kontrol sistemi ve etkinliği: Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde bir araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet muhasebe sistemi içinde özel bütçeli idarelerde iç kontrol sisteminin etkinliği: Üniversitelere yönelik bir araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Akçay, S. (2012). Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi ve belediyeler üzerine bir uygulama (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Akküçük, U. (2009). İş etiğinde Sarbanes- Oxley (SOX) Yasası'nın etkisi ve toplam kalite yönetimi uygulamalarında yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi*, 2 (3), 7-17.
- Aksoy, L. (2020). *İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğinin küresel skandallar, ulusal/uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler ışığında karşılaştırmalı sistematik analizi ve kurumsal işletmeler için yeni COSO modeliyle uyumlu bir iç kontrol listesi önerisi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 138-164.
- Aktuğlu, M. A. (1983). *Denetleme ve revizyon*. İzmir: Bilgehan Basımevi.
- Aktürk, A., & Kılıç, R. (2015). İşletme yöneticilerinin iç kontrol yanlışları: Antalya gıda üretim sektöründe bir araştırma. *Journal of Yasar University*, 10(39), 6566-6573.
- Akwaa-Sekyi, E. K., & Moreno Gené, J. (2016). Effect of internal controls on credit risk among listed Spanish banks. *Intangible Capital*, 12(1), 357-389.
- Akyel, R. (2010). Günümüzde iç kontrol anlayışı ve Türkiye'ye yansımaları. *Amme İdaresi Dergisi*, 43(1), 167-191.

- Akyel, R. (2010a). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.
- Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.
- Akyıldız, F. (2012). *Belediye hizmetleri ve görünüşü: Uşak Belediyesi örneği*. Journal of Yaşar University, 7 (26), 4415-4436.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. & Kaya, C. (2016). *Türk idare hukuku* (7. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, İçinde Z. Doğan ve M. E. İnal (Ed.), *Güncel İşletmecilik Konuları* (ss. 96-126). Konya: Tablet Yayınları.
- Aldridge, C. R., & Colbert, J. L. (1994). Management's report on internal control, and the accountant's response. *Managerial Auditing Journal*. 9 (7), 21-28.
- Alıcı, O. V. (2007). *Belediyelerin iç ve dış denetimi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Alikadioğulları, A. (2011). Türkiye’de mali reform kapsamında iç kontrol sistemi uygulaması maliye bakanlığı örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.
- Al-Thuneibat, A. A., Al-Rehaily, A. S., & Basodan, Y. A. (2015). The impact of internal control requirements on profitability of Saudi shareholding companies. *International Journal of Commerce and Management*, 25 (2), 196-217.
- Altıntaş, A., & Kocabay, M. (2011). Belediyelerde iç kontrol uygulamaları ve karşılaşılan sorunlar. *Dış Denetim Dergisi*, 4, 39-46.
- Arcagök, M. S., & Erüz, E. (2006). *Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi*, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, Aktif Matbaa Ltd. Şti.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and assurance services, global edition* (16th ed.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Arslan, M. C. (2013). *İç denetim ve Türkiye’de büyükşehir belediyelerinin iç denetim uygulamaları üzerine bir araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Arslan, M. C. (2015). *Büyükşehir belediyelerinin iç denetim uygulamaları*. İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Avcı, M. (2015). *Mali saydamlık: Türkiye’de büyükşehir belediyeler uygulaması* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Badara, M., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.
- Bağbaşıoğlu, A. (2006). 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması, İçinde E. Karaarslan (Ed.), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Bakkal, H, Tunç, İ., & Kasımoğlu, A. (2016). *İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi* (1.Baskı). İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Bakkal, H., & Kasımoğlu, A. (2012). İç kontrol sistemine karşılaştırmalı bir bakış COSO ve COCO modeli. *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-14.
- Bozkurt, M. (2010). *İyi mali yönetimin gerçekleştirilmesinde iç kontrol ve denetimi*. *Dış Denetim Dergisi*, 1(1), 131-138.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe denetimi* (5. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, Ö., Ergun, T., & Sezen, S. (1998). *Kamu yönetimi sözlüğü*. Ankara: TODAİE Yayını.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetişim Dergisi*, 12, 56-62.
- Brink, V. Z. (1941). Internal auditing. *The Accounting Review*, 16(3), 311.
- Bulut, E.(t.y.). COSO 2013 “Bataklığı kurutmak mı? Sinekleri öldürmek mi? (Sunum). Erişim adresi: https://www.academia.edu/31694076/COSO_2013_BATAKLI%C4%9EI_KURUTMAK_MI_S%C4%B0NEKLER%C4%B0_%C3%96LD%C3%9CRMEN_M%C4%B0 (Erişim tarihi: 12/04/2022).
- Büyüköztürk, Ş. (2012). Örneklem Yöntemleri. Erişim adresi: <http://cv.ankara.edu.tr/duzenleme/kisisel/dosyalar/18082015132036.pdf> (Erişim tarihi: 25.03.2022).

- Candan, E. (2006). Eski ve yeni kamu mali yönetim sisteminin mukayeseli olarak değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı kanun ile öngörülen esaslar ve getirilen yenilikler I. *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, 188-194.
- Candan, E. (2009). Kamudaki İç kontrol algılamaları ve uygulamadaki sorunlar hakkında bir değerlendirme (III). *Mali Hukuk Dergisi*, 141, 5-17.
- Ceyhan, İ. F. ve Apan, M. (2014). COSO iç kontrol modeli'nin yapısal eşitlik modeli ile incelenmesi: Bir hastane uygulaması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(10), 179-198.
- Chiu, T., & Wang, T. (2019). The COSO framework in emerging technology environments: an effective in-class exercise on internal control. *Journal of Emerging Technologies in Accounting Teaching Notes*, 16(2), 1-10.
- Coates, J.C. (2007). The goals and promise of the Sarbanes–Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*. 21(1), 91-116.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). *Internal control-integrated framework*, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (1992). *Internal control-integrated framework*. New York: AICPA.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (1994). *Internal control-integrated framework*, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants. Erişim adresi: https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf (Erişim tarihi: 15.06.2021).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2013). *Internal control-integrated framework*, Erişim adresi: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (Erişim tarihi: 23/02/2021).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2004). *Enterprise Risk Management- Integrated Framework, Application Techniques*. Erişim adresi: <https://www.coso.org/SitePages/Home.aspx> (Erişim tarihi: 19/05/2021).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2011). *Internal Control - integrated framework*. Erişim adresi: <https://www.coso.org/SitePages/Home.aspx> (Erişim tarihi: 05/03/2021).
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (ÇSGB). (2013). *İç kontrol el kitabı.*, Ankara. Yayın No: 3.
- Çatıkkaş, Ö. (2005). *Bankalarda iç kontrol sistem ve iç denetim fonksiyonunun etkililiği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi/Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Çevik, H. H. (2004). Türkiye’de kamu yönetimi başarısızlığına teorik bir yaklaşım, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 59(3), 44- 78.
- Çevik, O., & Ağmaz, S. (2019). Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumlarının araştırılması-Büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerine uygunluk araştırması, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11 (27), 78-96.
- Çıplak, V. (2009). Kamu kesiminde iç denetim: Türkiye uygulaması (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Çiçekay, H., & Demir, M. (2021). İşletmelerde COSO iç kontrol modeli ve muhasebe bilgi sistemine yönelik uygulamaların değerlendirilmesi üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13(4), 3801-3820.
- Çukacı, Y. C. (2012). *Vakıflarda iç kontrol sistemi*, Ankara: Alfa Akademi Basım Yayım.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç kontrol sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 82, 159-170.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Demirbaş, T., & Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Diamond, J. (2002). The role of internal audit in government financial management: An international perspective, *IMF Working Paper: WP/02/94*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=879645>.
- Dickins, D., & Fay, R. G. (2017). COSO 2013: Aligning internal controls and principles. *Issues in Accounting Education*, 32(3), 117-127.
- DiNapoli, T. P. (2007). *Standards for internal control in New York State Government*. Erişim adresi: <https://www.osc.state.ny.us/files/state-agencies/guidance/pdf/agencies-ictf-docs-int-control-stds.pdf> (Erişim Tarihi: 23/04/2022).
- Divanoğlu, İ. G. (2001). *Türkiye’de yerel yönetimler reformu ve uygulanabilirliği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. Niğde.
- Eralp, İ., & Bozbaş, B. (2014). *Kamu yönetiminde iç kontrol ve ön mali kontrol*. Ankara: Bekad Yayınları.

- Eraslan, V. (2019). *Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi etkinliğinin değerlendirilmesi üzerine bir araştırma: Üniversite örneği* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Eray, A. T. (2020). *Türkiye’de iç kontrolün performansı: Bir model önerisi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Başkent Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erdoğan, S. (2009). *İç kontrol sistemi: Kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi*. (Planlama Uzmanlığı Tezi). T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Ernawati, E., & Faisal, I. A. (2020). Internal Control Effectiveness of Financial Management In Private Higher Education. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 8(1), 36-43.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20 (8), 844-866.
- Fan, Y., Li, C., & Raghunandan, K. (2017). Is SOX 404 (a) Management internal control reporting an effective alternative to SOX 404 (b) internal control audits?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 71-89.
- Foster, B. P., & Shastri, T. (2013). Material internal control weaknesses and earnings management in the Post-SOX environment. *The Journal of Applied Business Research*, 29(1), 183-194.
- Frazer, L. (2016). Internal control: Is it a benefit or fad to small companies? a literature dependency perspective. *Journal of Accounting and Finance*, 16(4), 149-161.
- Goh, B. W., & Li, D. (2011). Internal controls and conditional conservatism. *The Accounting Review*, 86(3), 975-1005.
- Goh, B.W. (2007). *Internal control failures and corporate governance structures – A Post Sarbanes-Oxley Act (SOX) Analysis*. Georgia Institute of Technology. USA.
- Gönen, S. (2009). İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol ortamının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 11(1), 189-217.
- Gönen, S., & Ergun, Ü. (2008). Otel işletmelerinin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik bir uygulama, *Ege Akademik Bakış*, 8(1), 183-204.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç denetimde hedefler ve beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, 130-131, 1-21.
- Gözübüyük, Ş. (2016). *Yönetim hukuku* (34. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Gülten, G. (2014). *Belediyelerde iç kontrol sisteminin 5018 sayılı kanuna göre değerlendirilmesi* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güner, M. F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü, *Maliye Dergisi*, 157, 183-195.
- Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü. Siirt Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Gürbüz, H. (1985). *Muhasebe denetimi 1* (2. Baskı). İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10. Basım). İstanbul: Beta Yayınları.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri* (14. baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Killı, M. (2012). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 69-189.
- Hay, D. (1993). Internal control: How it evolved in four English-speaking countries. The Academy of Accounting Historians. *The Accounting Historians Journal*, 20 (1), 79-102.
- Higgins, H. N. (2012). Learning internal controls from a fraud case at Bank of China. *Issues in Accounting Education*, 27(4), 1171-1192.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IFAC). (2008). *ISA-400 risk assessments and internal control*. Handbook of International Auditing and Assurance and Ethics Pronouncements. New York: IFAC
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK). (2009). *2008 yılı kamu iç denetim genel raporu*. Erişim adresi: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/2008_yili_kamu_icdenetim_genel_rapor_u.pdf (Erişim tarihi: 04/02/2021).
- İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM),. (2015). *İç denetime genel bir bakış*. Erişim adresi: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf (Erişim tarihi: 17/02/2020).
- Joseph, O. N., Albert, O., & Byaruhanga, J. (2015). Effect of internal control on fraud detection and prevention in district treasuries of Kakamega County. *International Journal of Business and Management Invention*, 4(1), 47-57.

- Kalabalık, H. (2005). *Avrupa birliği ülkeleriyle karşılaştırmalı yerel yönetim hukuku teori ve uygulama*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Keleş, R. (1992). *Yerinden yönetim ve siyaset*, İstanbul: Cem Yayınevi.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim* (1. Baskı). İstanbul: Avcıol Yayıncılık.
- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 94-114.
- Kızılböğ, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de yüksek denetim* (2.Basım). Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yılı Dönümü Yayınları.
- Kurt, G., & Uçma, T. (2013). COSO iç kontrol- bütünleşik çerçeve güncelleme projesinin yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 15(2), 79-89.
- Kutlucan, K. Ü. (2009). *Belediyelerde stratejik planlama uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Küçük, E. & Uzay, Ş. (2009). Hileli finansal raporlama oluşumu ve doğurduğu sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 32, 239-258.
- McNally, S. (2013), *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*. Erişim adresi:
- Mil, H. İ. (2016). *Türk kamu denetim sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Moeller, R. (2009). *Brink’s modern internal auditing: A common body of knowledge* (Seventh Edition). United States of America: John Willey&Sons Inc.
- Nadaroğlu, H. (1994). *Mahalli idareler*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nohutçu, A. (2007). *Kamu Yönetimi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Ortaylı, İ. (2014). *Türkiye’de yerel yönetim geleneği*. Mimarlık, 77(2), 15-16. <http://dergi.mo.org.tr/dergiler/4/302/4283.pdf>
- Ökmen, M. (2008). Türkiye’de merkezi yönetim-yerel yönetim ilişkileri ve yerel yönetimlerin yeniden yapılandırılması. İçinde R. Bozlağan & Y. Demirkaya (Ed.), *türkiye’de yerel yönetimler* (ss.45-81). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 379-402.
- Önen, S. M., & Özmen, B. (2011). Kamu yönetiminde kontrol ve sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, 81, 91-110.
- Öner, Ş. (2006); Yeni mevzuat çerçevesinde Türkiye’de belediye yönetimi, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim: kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. Yayın No: 3.
- Özbilgin, İ. G. (2010). Aracı kurumların iç kontrol sistemi ve ilgili düzenlemenin değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(2),219-242.
- Özbirecikli, M., Tüm, K. & Keskin, İ. (2015). Üretim işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamaları üzerine bir araştırma: Antakya Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3), 497-523.
- Özdamar, K. (2004). *Paket programlarla istatistiksel veri analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özel, K. (2007). *İyi uygulama örnekleri çerçevesinde kamu mali yönetiminde toplam kalite uygulamaları ve Türkiye için bir model önerisi* (Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu). T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Özen, G. (2010). *İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özkal Sayan, İ. (2013). Türkiye’de idari sistem ve örgütlenme. *Konrad Adenauer–Stiftung (KAS) Türkiye Temsilciliği Dergisi*, 12-30. Erişim Adresi: <http://www.kas.de/tuerkei/tr/publications/34517/> (Erişim tarihi: 01/03/2020).
- Özpençe, A. İ., & Özpençe, Ö. (2013). Yeni kamu yönetimi anlayışı ile AB üyelik sürecinin uyum yasası: Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 13(25), 197-222.
- Özşahin, F. (2011). *Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci: üniversite örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri).
- Paletta, A., & Alimehmeti, G. (2018). SOX disclosure and the effect of internal controls on executive compensation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 33(2), 277-295.

- Parlak, B. (2005). Tarihi Perspektifte ve Reform Sürecinde İl Özel İdareleri. İçinde H. Özgür & M. Kösecik (Ed.), *Yerel yönetimler üzerine güncel yazılar-I: Reform* (ss.175-200), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim güncel iç denetim uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern iç denetim: Güncel iç denetim uygulamaları* (2.Baskı). İstanbul: Beta Basın Yayın.
- PIFC Expert Group (2004). *Internal control systems in candidate countries report to supreme audit institutions of central and eastern European countries, Cyprus, Malta, Turkey and European court of auditors*. Erişim adresi: <http://www.sigmaweb.org/publications/34891146.pdf> (Erişim tarihi: 21.07.2021).
- Pickett, K. H. S., & Pickett J. M. (2005). *Auditing for managers the ultimate risk management tool*. USA: John Wiley & Sons.
- Pingyang, G., & Gaoqing, Z. (2019). Accounting manipulation, peer pressure and internal control. *The Accounting Review*, 94(19), 127-151.
- Protiviti (2014). *The updated COSO internal control framework frequently asked questions*. Erişim adresi: https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/updated-cosointernal-control-framework-faqs-third-edition-protiviti.pdf (Erişim tarihi: 06/05/2022).
- Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, Ramamoorti, Salamasick, S. M., & Riddle, C. (2009). *Internal auditing: Assurance & consulting services* (Second Edition). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Resmî Gazete. (2003). *5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu*. Sayı: 25326 Tarih: 10.12.2003, Madde 1, Ankara. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (Erişim tarihi: 05.04.2021).
- Resmî Gazete. (2005). *İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin usul ve esaslar*, Sayı: 20040 Tarih: 31.12.2005, Ankara. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231M3-4.htm> (Erişim tarihi: 12/03/2021).
- Resmî Gazete. (2007). *Kamu iç kontrol standartları tebliği*. Sayı: 26738, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (Erişim tarihi: 21.07.2020).
- Robertson, J. C. (1996). *Auditing* (8th ed.). Chicago: Irwin Inc.

- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sakin, T. (2017). *İç kontrol sistemi ve iç denetim*. İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Saltık, N. (2007). *İç kontrol standartları*. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Muhasebe Müdürlüğü.
- Sarioğlu, F. (2007). Türkiye’de yerel yönetim reformları üzerine: Ekonomik bir yaklaşım. *Çağdaş Yerel Yönetimler*, 16(4), 21-37.
- Selimoğlu, S., K. & Özbek, C., Y. (2018). *İç denetim: Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu, S., K., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim: Türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış* (2. baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Sevim, A., & Gül, M. (2012). Elektronik işletmelerde (e-işletmelerde) satın alma işlemleri ve iç kontrol ilişkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 91-118.
- Soyer, S. (2005). *Uluslararası denetim standartları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Spencer Pickett, K. H. (2006). *The essential handbook of internal auditing*, New Jersey: Wiley&Sons Ltd.
- Stephens, N. M. (2008). *Corporate governance quality and internal control reporting under sox section 302*. The University of Arizona. USA.
- Sun, Y. (2016), Internal control weakness disclosure and firm investment. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31(2), 277-307.
- Sungur, O. (2010). Korelasyon analizi. İçinde Ş. Kalaycı (Ed.), *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri* (ss.115-127), Ankara: Asil Yayınları.
- Sutaryo, S., & Sinaga, D. (2018). Government internal control system maturity: The role of internal guidance and external control of local government in Indonesia. *Journal of Accounting and Investment*, 1(2), 24-35.
- Şahin, E. A. (2007). *Kamu mali karar alma süreçlerinin etkinliği ve iç denetim fonksiyonu*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şengül, R. (2010). *Yerel yönetimler*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Şengür, E. D. (2005). *İşletmelerde iç denetim fonksiyonu ve örnek bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Şık, S. (2013). *Bankacılıkta iç kontrol sistemleri ve sonuçları* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şimşek, K. (2019). Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü: Borsa İstanbul kurumsal yönetim endeksinde yer alan şirketler üzerinde bir anket çalışması (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tabachnick, B. G. & Fidell, L.S. (2013). *Using multivariate statistics* (Sixth ed.). Boston: Pearson.
- T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (MİGM). (2014). *2013 yılı mahalli idareler genel faaliyet raporu*. Ankara. Erişim adresi: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler//2013_yili_faaliyet_raporu-20190429162653.pdf (Erişim tarihi: 24/07/2021).
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜTKO). (2014). *Kamu iç kontrol rehberi*. Ankara.
- Tahtlı, F. (2019). Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmedeki hileleri önlemedeki rolü ve perakende sektöründe bir araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(2), 177-205.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Uluslararası iç denetim standartları*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Topcu, M. K. (2013). Kamuda iç kontrol sisteminin COSO modeli bağlamında taşrada uygulanabilirliği: İhalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi. *Sayıştay Dergisi*, 91, 5-31.
- Toprak, A. G. D. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 24 Ocak 1980 kararları ışığında değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 313-333.
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk ticaret kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim* (1. Baskı). İstanbul: Vedat Yayıncılık.
- Tortop, N., Aykaç, B., Yayman, H., & Özer, M. A. (2006). *Mahalli idareler*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tüm, K., & Memiş, M. Ü. (2012). *İç kontrol: Ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Tüm, K., & Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemedeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31). 395-422.
- Türedi, H. (2001). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

- Türedi, H., & Koban, A. (2016). COSO iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri. *Öneri Dergisi*, 12(46), 155-178.
- Türedi, H., Gürbüz, F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: İç kontrol yapısı. *Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) modellerinin karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*. 99, 95-119.
- Türedi, S. (2012). İç kontrol sistemi ve toplam kalite yönetimi ilişkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(1), 27-37.
- Türk Dil Kurumu (TDK) (t.y.), Güncel Türkçe Sözlük. Erişim adresi <https://sozluk.gov.tr/http://tdkterim.gov.tr/bts> (Erişim tarihi: 19.05.2022).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE). (2017). IIA uluslararası iç denetim standartları, Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim tarihi: 15/04/2021).
- TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği) (2008). *Kurumsal risk yönetimi*. İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği. Yayın No. TÜSİAD-T/2008-02/452. Erişim adresi: <file:///C:/Users/Evren/Downloads/KurumsalRiskYonetimi.pdf> (Erişim tarihi: 25/06/2022).
- Udeh, I. A. (2012). *An Investigation of internal control related frauds and auditor litigation: Pre- and Post- Sarbanes-Oxley, Section 404*. Virginia Commonwealth University. USA.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye denetim standartlarına göre bağımsız denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2009). İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uyar, S. (2010). UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve önemi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 37-60.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını No:132.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetişim Dergisi*, 3, 59-65.
- Uzunay, V. (2007). COBIT (Control Objectives for Information and related Technology), *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi (Ankara)*, 3-17.

- Üstün, Ş. (1999). *Yerel yönetim terimleri sözlüğü*. Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayını.
- Varcan, N. (2013). Yerel yönetimin kavramsal yapısı. İçinde C. Hacıköylü, (Ed.) *Yerel Yönetimler içinde* (ss.1-94), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928,
- Varcan, N., & Falay N. (2011). *Yerel Yönetimler.*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1754.
- Wardiwiyono, S. (2012). Internal control system for Islamic micro financing: An exploratory study of Baitul Maal wat Tamwil in the City of Yogyakarta Indonesia. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), 340-352.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2002). *Financial & managerial accounting* (Seventh Edition). South-Western.
- Whitting, O. R., & Pany, K. (1998). *Principles of auditing*. (20th ed.) McGraw-Hill Book: Singapore.
- Wilson, T., Wells, S., Little, H., & Ross, M. (2014). A history of internal control: From then to now. *Academy of Business Journal*, 1, 73-89.
- Worldbank (2016). *Public financial management (PFM/ kamu mali yönetimi)*. Erişim adresi: <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/TOPICS/EXTPUBLICSECTOR/RANDGOVERNANCE/0,,contentMDK:23090543~pagePK:148956~piPK:216618~theSitePK:286305,00.html> (Erişim tarihi: 28/05/2021).
- Yıllancı, F. M. (2015). *İç denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi* (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıllancı, M. (2006). *İç denetim* (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayınevi.
- Yıldırım Belediyesi. (2018). Risk Strateji Belgesi-2018. Erişim adresi: [https://www.yildirim.bel.tr/uploads/kurumsalraporlar/Yildirim Belediyesi Risk Strateji Belgesi.pdf](https://www.yildirim.bel.tr/uploads/kurumsalraporlar/Yildirim_Belediyesi_Risk_Strateji_Belgesi.pdf) (Erişim tarihi: 21.03.2022).
- Younas, A., & Kassim, A. A. (2019). Essentiality of internal control in Audit process. *International Journal of Business and Applied Social Science*, 5(11), 1-6.
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayını No: 256.
- Yurtsever, G. (2010). *Bankacılığımızda iç kontrol* (2. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Yüksel, M. (2020). *Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve stratejik yönetime etkisi: İstanbul ilçe belediyelerinde alan araştırması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Zencirkıran, S. (2015). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının ulusal düzeydeki mevzuat ile ilişkisi: Türkiye Örneği, *Sayıştay Dergisi*, 98, 61-74.

EKLER

Ek 1: Etik Kurul Raporu

Evrak Tarih ve Sayısı: 15/06/2020-E.5173



T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Etik Kurulu

Sayı :61923333/050.99/
Konu :24/04 Evren ÇAKIRSOY

Sayın Evren ÇAKIRSOY

İlgi : Evren ÇAKIRSOY 29/05/2020 tarihli ve 0 sayılı yazı

Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu Başkanlığının 10.06.2020 tarihli ve 24 sayılı toplantısında alınan "04" nolu karar örneği ekte sunulmuştur. Bilgilerinizi rica ederim.

Prof. Dr. Arif BİLGİN
Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu
Başkanı

4. Evren ÇAKIRSOY'un " Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kullanılması; Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği " başlıklı çalışması görüşmeye açıldı.

Yapılan görüşmeler sonunda Evren ÇAKIRSOY'un " Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kullanılması; Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği " başlıklı çalışmasının Etik açıdan **uygun** olduğuna oy birliği ile karar verildi.

Evrakı Doğrulamak İçin : <http://193.140.253.232/envision.Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BEZLBFNMR>

Etik Kurulu Esentepe Kampüsü 54187 Serdivan SAKARYA / KEP Adresi:
sakaryauniversitesi@hs01.kep.tr
Tel:0264 295 50 00 Faks:0264 295 50 31
E-Posta :ozelkalem@sakarya.edu.tr Elektronik Ağ :www.sakarya.edu.tr



Bu belge 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 5. Maddesi gereğince güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

EK 2: Anket Formu

KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KULLANILMASI: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ ÖRNEĞİ

Değerli katılımcı, bu anket formu Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinde COSO iç kontrol standartları temelinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Elde edilecek bilgiler bilimsel bir çalışmaya temel oluşturacak ve başka bir amaçla kullanılmayacaktır. Anketi doldurmanız yaklaşık 5-10 dakikanızı alacaktır. Zaman ayırıp bu formu doldurarak, çalışmamıza yapacağınız önemli destek ve katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL-Evren
ÇAKIRSOY SAKARYA ÜNİVERSİTESİ

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1. “Kontrol Ortamı Standartları” ile ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi size en uygun seçeneği işaretleyerek (x) lütfen belirtiniz					
1. Biriminizde Kamu İç Kontrol Standartları bilinmektedir.					
2. Biriminizde iç kontrol sistemi ve işleyişine ilişkin olarak yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik çalışmalar yürütülüyor.					
3. Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli, etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendiriliyor.					
4. Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli, etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirilmektedir.					
5. Biriminizde vatandaşa doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirildi.					
6. Biriminizin tüm iş ve işlemleriyle ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanıyor.					

7.Biriminizden hizmet alan kişilerin değerlendirme, öneri ve sorunlarını bildirebilecekleri uygun mekanizmalar (anket, yüz yüze görüşme, toplantı, elektronik başvuru vb.) etkin olarak kullanılmaktadır.					
8.Biriminizin misyonu yazılı olarak belirlenip, duyuruldu.					
9.Biriminizin ve alt birimlerin görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, onay vb.) var.					
10.Biriminizin her düzeydeki yönetici ve personeli için görev tanımları yazılı olarak belirlendi ve ilgili yönetici ve personele bildirildi.					
11.Biriminizin organizasyon şeması görev dağılımını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını gösteriyor.					
12.Biriminizin ve alt birimlerin görevleri, idarenizin ve biriminizin misyonu ile uyumludur.					
13.Biriminizde hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlendi.					
14.Biriminizde her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturuldu.					
15.Yazılı olarak belirlenmiş görevde yükselme usulleri var.					
16.Biriminizde her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmektedir.					
17.Biriminizin yöneticileri personelin yeterliliği ve performansı ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşıyor.					
18.Biriminizde performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınıyor.					
19.Biriminizde yüksek performans gösteren personel için geliştirilmiş ve uygulanan ödüllendirme mekanizmaları var.					
20.Biriminiz personeline yönelik insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, performans değerlendirmesi vb.) var.					
21.Biriminizde iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlendi.					
22.Biriminizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlendi.					
23.Biriminizde yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, beceri ve deneyim) belirlendi.					
24.Biriminizde yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenleme vardır.					

2. “Risk Değerlendirme Standartları” ile ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi size en uygun seçeneği işaretleyerek (x) lütfen belirtiniz	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1.Performans programında yer alan hedeflere ulaşma düzeyinin izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürü belirlendi.					
2.Bütçe hazırlık sürecinde biriminizin stratejik plana uyumunu sağlamaya yönelik prosedürler vardır.					
3.Bütçe hazırlık sürecinde biriminizin ilgili performans programlarına uyumunu sağlamaya yönelik prosedürler vardır.					
4.Biriminizde yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.					
5.Biriminiz tarafından görev alanınız çerçevesinde idarenizin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlendi.					
6.Biriminizde, üst yönetici tarafından onaylanmış olan risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyuruldu.					
7.Biriminizde risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlendi.					
8.Biriminizde riskler, birim/program ve alt birim/operasyonel düzeyinde tespit ediliyor.					
9.Biriminizde tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülüyor.					
10.Biriminizde tespit edilen riskler, risk puanlarına (Etki x Olasılık) veya önem derecelerine göre önceliklendiriliyor.					
11.Biriminizde tespit edilen riskler uygun araçlarla kayıt altına alınıyor.					
12.Biriminizde tespit edilen risklere verilecek cevap yöntemi belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılıyor.					
13.Biriminizde tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçiriliyor.					
14.Risk yönetimi sürecinde personelin katkısı alınıyor.					
15.Biriminiz yönetici ve personeli risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.					
16.Biriminizin diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken riskleri bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli işbirliği ve iletişim sağlanıyor.					
17.Biriminizde risk yönetiminden elde edilen deneyimler diğer birimlerle paylaşılıyor.					

3. “Kontrol Faaliyetleri Standartları” ile ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi size en uygun seçeneği işaretleyerek (x) lütfen belirtiniz	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1.Biriminizin her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenip uygulanıyor.					
2.Biriminizde kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda-maliyet analizi yapılıyor.					
3.Biriminizde uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçiriliyor.					
4.Biriminizin faaliyetleri ile mali karar ve işlemlerine ilişkin yazılı prosedürler mevcuttur.					
5.Biriminizin yöneticileri tarafından, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılıyor.					
6.Biriminizde görevler ayrılığı ilkesi uygulanıyor.					
7.Biriminizde personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı önlemler alınıyor.					
8.Biriminizde vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.					
9.Biriminizde görevinden ayrılan personel, yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele rapor verilmektedir.					
10.Biriminizde kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar vardır.					
11.Biriminizde bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapıldı.					
12.Bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları/eylem planları mevcuttur.					

4. “Bilgi ve İletişim Standartları” ile ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi size en uygun seçeneği işaretleyerek (x) lütfen belirtiniz	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1.Biriminizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur.					
2.Biriminizde dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.					
3.Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri personelin ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkan veriyor.					
4.Biriminizde, personelin görev ve sorumlulukları ile birimin misyon ve hedefleri kapsamında kendisinden neler beklendiği yöneticiler tarafından yazılı olarak belirlenip ilgili personele bildiriliyor.					
5.Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkân veriyor.					
6.Biriminizde hangi raporların, kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı, dayanağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip ve personele duyuruldu					
7.Birimin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi mevcuttur.					
8.Biriminizde -elektronik ortamdakiler dâhil- gelen ve giden her türlü evrak ile daire içi haberleşmenin, iş ve işlemlerin kaydedildiği ve sınıflandırıldığı kapsamlı ve günceli bir kayıt ve dosyalama sistemi mevcuttur.					
9.Biriminiz personeli idare içinden ve idare dışından yapılacak ihbar ve şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgi sahibidir.					
10.İhbar sistemi olası veya süregelen usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar içeriyor.					
11.İhbar sistemi, bildirimde bulunan personelin güvenliğini sağlayıcı (haksız ve ayırimcı bir muameleye tabi tutulmama gibi) prosedürler içeriyor.					

	Tamamen Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
4. “İzleme ve Değerlendirme Standartları” ile ilgili aşağıda verilen ifadelere katılım derecenizi size en uygun seçeneği işaretleyerek (x) lütfen belirtiniz					
1.Biriminizde iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenleniyor.					
2.Biriminizde sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanıyor.					
3.Biriminizde iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendiriliyor.					
4.İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya kurumların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmaktadır.					
5.Biriminizin yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimi arasında etkin bir işbirliği vardır.					
6.Biriminizde, iç denetim raporlarına istinaden alınması gereken önlemlere ilişkin hazırlanan eylem planları izleniyor.					
7.İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanıyor.					
8.Biriminizde sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanıyor.					
9.Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkân veriyor.					

CİNSİYETİNİZ

Kadın Erkek

EĞİTİMİNİZ (Mezuniyete göre)

Lise Ön Lisans Lisans Lisansüstü

YAŞINIZ

18-30 31-40 41-50 51 ve üzeri

AYLIK ORTALAMA KİŞİSEL GELİRİNİZ

3000 TL – 5000 TL 5001 TL - 7000 TL 7001 TL -1000 TL 10001 TL +

BELEDİYEDE TOPLAM ÇALIŞMA SÜRESİNİZ (YIL)

1-3 4-10 11-20 21 ve +

Anketimize katıldığınız için teşekkür ederiz.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Evren ÇAKIRSOY

ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Yılı
Doktora	Sakarya Üniversitesi/ İşletme Enstitüsü/ Muhasebe-Finansman	Devam ediyor
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü/İşletme	2007
Lisans	Anadolu Üniversitesi/ İ.İ.B.F./İşletme	2005
Lise	Ankara Gazi Anadolu Lisesi	2000

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2012-Halen	Çakırsoy Muhasebe Ofisi	Mali Müşavir
2011-2012	Elimsan Şalt Cihazları A.Ş.	Finans Şefi
2009-2011	Peymak Makine Ltd. Şti.	Muhasebe Müdürü
2007-2009	Kromel A.Ş.	Dış Ticaret Md. Yard.

YABANCI DİL

İngilizce

Rusça

ESERLER

1. Saygılı, M., Yalçıntekin, T., & Çakırsoy, E. (2022). muhasebe programlarına yönelik değiştirme niyetinin teknoloji kabul modeli (TKM) çerçevesinde incelenmesi: Sakarya ili örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(66), 129-146.
2. Çakırsoy, E., & Baral, G. (2022). İç kontrol sistemi ve belediyelerde uygulaması hakkında kavramsal bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(67), 267-278.

HOBİLER

Binicilik, Yatırım Analizi, Yürüyüş, Tenis