T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİ ANALİZİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÖRNEĞİ

Serkan ÇINAR
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

GEBZE
2019

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİ ANALİZİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ ÖRNEĞİ

Serkan ÇINAR
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Gökhan ÖZER

GEBZE
2019

GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	**YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU**

Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 24/10/2019 tarih ve 2019/31 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 31/10/2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan SERKAN ÇINAR'ın tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE (TEZ DANIŞMANI)	: PROF. DR. GÖKHAN ÖZER
ÜYE	: PROF. DR. AYŞE TANSEL ÇETİN
ÜYE	: DR. ÖĞR. ÜYESİ SERHAT ERAT

ONAY

Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun

...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı.

ÖZET

Avrupa Birliği üyelik sürecinin bir çıktısı ve kamu yönetiminde gerçekleştirilen reformların başındaki düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunun yürürlüğe girmesidir. 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu idareleri; stratejik plan, performans göstergesi, misyon, vizyon, faaliyet raporları, hesap verilebilirlik, saydamlık gibi kavramların ön plana çıktığı yeni bir kamu yönetim sistemi ile karşılaşmışlardır. Kamu idarelerinde hesap verilebilirliğin, saydamlığın, etkin faaliyet sonuçlarına sahip olmanın yolu yine aynı Kanunda yer alan ve kamu idarelerince oluşturulması zorunlu olan etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işlemesinden geçmektedir. Kamu kurumları varlık ve kaynaklarını etkin bir iç kontrol sistemi ile yönetmediklerinde; stratejik planda yer alan hedeflerine ulaşamamakta, varlık ve kaynaklar etkin, ekonomik ve verimli yürütememekte, itibar kaybı, hizmetlerde yetersizlik, kalitesizlik ve usulsüzlük, gibi istenmeyen telafisi zor durumlarla karşılaşmaktadırlar. Bu tez çalışmasının amacı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörleri belirlemek, bu faktörlerin kamu iç kontrol sistemine etkisini ortaya koyacak bir model önermek ve bu modeli devlet üniversiteleri çalışanları üzerinde test etmektir. Araştırma konusu kapsamında Türkiye'deki devlet üniversitelerinde görev yapan İç Denetçilere ve Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı çalışanlarına yönelik olarak likert ölçekli anket uygulanmıştır. Ankete katılan 176 devlet üniversitesi çalışanından elde edilen veri kullanılarak hipotezler Smart PLS 3.0 paket programı ile test edilmiştir. Anket sonuçlarına göre kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, etkin kamu iç denetim sistemi, kamu çalışanlarının yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımının kamu iç kontrol sistemi etkinliğini istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde pozitif etkilediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu**,** İç Kontrol, Etkinlik, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

SUMMARY

An output of the European Union accession process and the regulation in the public administration reform are the entry into force of Public Financial Management and Control Law No. 5018. With the entry into force of Law No. 5018, public administrations; Strategic planning, performance indicators, mission, vision, activity reports, accountability, transparency, such as concepts came into prominence with a new public management system. The way to have accountability, transparency and effective operational results in public administrations is through the establishment and operation of an effective internal control system, which is set out in the same Law and which is required by public administrations. When public institutions do not manage their assets and resources through an effective internal control system; they cannot achieve their goals in the strategic plan, they are unable to carry out assets and resources effectively, economically and efficiently, and they face harsh conditions such as loss of reputation, inadequacy in services, poor quality and irregularities. The aim of this thesis is to determine the factors that affect the effectiveness of the public internal control system, to propose a model that will reveal the effect of these factors on the public internal control system and to test this model on the employees of public universities. Research topics within the scope of the tasks for which the Internal Auditor at the state universities in Turkey and Strategy Development Department employees Likert scale questionnaire was administered. Hypothesis was tested with Smart PLS 3.0 package program using data obtained from 176 public university employees. According to the results of the survey, it has been concluded that top management support to public internal control system, effective public internal audit system, competence of public employees and use of information technologies in public internal control system have positively affect public internal control system efficiency positively.

Key Words: Public, Internal Control, Efficiency, Public Finance Management and Control Law.

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans sürecinin en başından bu yana desteğini esirgemeyen sayın hocam Prof. Dr. Gökhan ÖZER'e çok teşekkür ederim.

Tez çalışmam boyunca benden desteklerini esirgemeyen Abdullah Kürşat MERTER ve İlhan ÇAM'a teşekkür ederim.

Çalışmamın her aşamasında destekleriyle yanımda olan İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birim Başkanlığında görev yapan mesai arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Üzerimde büyük emekleri olan, ailem olmalarından gurur duyduğum annem ve babama teşekkür ederim.

Hem bu çalışmayı hazırlarken hem de hayatımın her evresindeki desteği, anlayışı ve sevgisiyle yanımda olan eşim Zehra'ya ve varlıkları en büyük şükür sebebim olan kızlarım Serra ve Sena'ya teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	**iv**
SUMMARY	**v**
TEŞEKKÜR	**vi**
İÇİNDEKİLER	**vii**
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	**x**
ŞEKİLLER DİZİNİ	**xi**
TABLOLAR DİZİNİ	**xii**
1. GİRİŞ	1
1.1. Çalışmanın Amacı ve İçeriği	2
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
2.1. İç Kontrol Kavramı	3
2.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihçesi	5
2.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi	6
2.4. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri	7
2.5. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	7
2.5.1. Genel Amaçlar	8
2.5.2. Özel Amaçlar	10
2.6. İç Kontrol Sistemi Çeşitleri	10
2.6.1. Yönetsel Kontroller	10
2.6.2. Muhasebe Kontrolleri	11
2.7. İç Kontrol Sisteminin Türleri	11
2.7.1. Uygulama Amacı Bakımından Kontrol Türleri	11
2.7.2. Uygulama Zamanı Bakımından Kontrol Türleri	12
2.7.3. Örgüt Kültürü Bakımından Kontrol Türleri	13
2.8. Dünyada Uygulanan İç Kontrol Sistemi Modelleri	13
2.8.1. Turnbull Raporu (Modeli)	13
2.8.2. Coco Modeli	14
2.8.3. Cobit Modeli	14
2.8.4. Coso Modeli (Treadway Komisyonu)	15

3. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ 18
3.1. Kamu Mali Yönetim Sistemi 18
3.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Düzenleme Öncesi Genel Durum 18
3.1.2. Kamu Mali Yönetiminde Reform Süreci 19
3.1.3. 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı 20
3.1.4. 5018 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girmesi ve Etkileri 21
3.2. Uluslararası Kamu İç Kontrol Standartları 22
3.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları 22
3.2.2. GAO İç Kontrol Standartları 23
3.2.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları 24
3.2.3.1. Kamu İç Mali Kontrolü 24
3.2.3.2. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları 26
3.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu İç Kontrol Sistemi 27
3.3.1. Kamu İç Kontrol Sistemi Tanımı ve Amacı 27
3.3.2. Kamu İç Kontrol Sistemi İlkeleri 28
3.3.3. Ön Mali Kontrol 29
3.3.4. Sistemin Aktörleri 29
3.3.5. İç ve Dış Denetim 30
3.3.6. Uyumlaştırma Birimi 32
3.4. 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu İç Kontrol Standartları 33
3.4.1. Kontrol Ortamı 33
3.4.2. Risk Değerlendirme 34
3.4.3. Kontrol Faaliyetleri 35
3.4.4. Bilgi ve İletişim 35
3.4.5. İzleme 36
4. KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİ ANALİZİ 37
4.1. Kamu İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri 37
4.2. Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinlik Düzeyleri 39
4.3. Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliğine Etki Eden Faktörler 40
4.3.1. Kamu İç Kontrol Sistemine Üst Yönetim Desteği ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki 43
4.3.2. Etkin Kamu İç Denetim Sistemi ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki 44

4.3.3. Kamu Çalışanlarının Yetkinliği ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki 45
4.3.4. Kamu İç Kontrol Sisteminde Bilişim Teknolojileri Kullanımı ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki 47
5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ 50
5.1. Araştırmanın Amacı, Modeli ve Hipotezleri 50
5.2. Araştırmanın Örneklemi 52
5.3. Veri Toplama Yöntemi 52
5.4. Araştırma Yöntemi 53
5.5. Analiz ve Bulgular 54
5.5.1. Demografik Göstergeler 54
5.5.2. Modelin Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçümü 55
5.5.3. Yapısal Eşitlik Analiz Sonuçları 59
6. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER 62
KAYNAKLAR 65
ÖZGEÇMİŞ 79
EKLER 80
EK-1: Anket Formu 80

SİMGELER/KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltmalar		Açıklamalar
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AVE	:	Açıklanan Ortalama Varyans
AICPA	:	Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ASOSAI	:	Asya Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu
BUMKO	:	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CICA	:	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
COSO	:	Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyon Sponsorluk Komitesi
COCO	:	Kanada İç Kontrol Modeli
COBIT	:	Bilgi Teknolojileri Kontrol Amaçları
CR	:	Bileşik Güvenilirlik
EUOSAI	:	Avrupa Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu
ICAEW	:	Galler Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu
GAO	:	Amerika Birleşik Devletleri Genel Muhasebe Ofisi
INTOSAI	:	Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu
İDKK	:	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
PLS	:	Kısmi En Küçük Kareler Yöntemi
SEM	:	Yapısal Eşitlik Modellemesi
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No:	**Sayfa**
2.1. Coso (Küpü) Bütünleşik Çerçeve	16
5.1. Araştırma Modeli	51
5.2. Yapısal Eşitlik Modeli	60

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo No:	Sayfa
2.1. Kontrol Faaliyetinin Tarihsel Süreci Tablosu	5
5.1. Ankete Katılanların Yaş Dağılımı Tablosu	54
5.2. Ankete Katılanların Eğitim Durumu Dağılımı Tablosu	55
5.3. Ankete Katılanların Ünvan Dağılımı Tablosu	55
5.4. Çapraz ve Kombine Yüklemeler Tablosu	56
5.5. Bileşik Güvenilirlik ve Geçerlilik Tablosu	58
5.6. Gizli Değişken Korelasyonlar Tablosu	58
5.7. Ayrıştırma Geçerlilik Tablosu	59
5.8. Yol Katsayıları ve P Değerleri Tablosu	61

1. GİRİŞ

Küreselleşen dünyada kamu kurumları için en temel hedef varlıklarını sürdürebilmektir. Kamu kurumları varlıklarını sürdürebilmeleri için bir yandan kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanmaları gerekmekte, diğer yandan iç ve dış paydaş beklentilerini bütçe disiplini çerçevesinde karşılayabilmeleri gerekmektedir. Kamu kurumları, bu çerçevede yönetim fonksiyonları olan planlama, organizasyon, koordinasyon, yönlendirme ve kontrol süreçlerini devamlı olarak iyileştirme yapmaya çalışılmakta ve bu yolla katma değer sağlamayı hedeflemektedirler. Yönetim fonksiyonları içerisinde Avrupa Birliği müktesebatına uygunluğun sağlanması için kamu yönetimimize dahil olan ve etkin bir feedback (geri besleme) mekanizmasının çalışabilmesi adına hayati öneme sahip olan kontrol fonksiyonun 5018 sayılı Kanundaki karşılığı iç kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55. Maddesinde iç kontrol sistemi; *idarenin misyonuna, belirlenmiş politikalara ve yasal mevzuata uygun bir şekilde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe bilgi sisteminin doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini gerçekleştirmek üzere idarece oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi içine alan malî ve mali olmayan kontroller bütünü* (ResGaz,1 2003) olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sisteminin önemi hem kamu sektöründe hem de özel sektöründe her geçen gün artmaktadır. Ülkemiz açısından iç kontrol sisteminin tarihçesine bakıldığında ise yaklaşık olarak 25 yıllık bir geçmişi bulunun iç kontrol sistemi özel sektörde önceleri Sermaye Piyasası Kuruluna tabi olan şirketler açısından bir zorunluluk iken günümüzde özel sektörde hem de kamu sektöründe kurumlar için gittikçe yaygınlaşan önemli bir araç halini almaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak Orta Vadeli Mali Planda 32. faslın alt bileşeni olan Avrupa Birliği müktesebatına uygun, risk esaslı, etkin izleme fonksiyonu olan, kurumsallaşmış, etkin bir kamu iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmektedir. Bu araştırma ile kamu kurumlarında iç kontrol sistemi etkinliğine etki eden faktörler sorgulanacak olup Avrupa Birliği müktesebatına uygun, risk esaslı, etkin izleme fonksiyonu olan, kurumsallaşmış, etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması hedefine katkı sunulmaya çalışılacaktır.

1.1. Çalışmanın Amacı ve İçeriği

Bu tez çalışmasının amacı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörleri belirlemek, bu faktörlerin kamu iç kontrol sistemine etkisini ortaya koyacak bir model önermek ve bu modeli devlet üniversiteleri çalışanları üzerinde test etmektir.

Bu çalışmada cevap aranan ana soru: Kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörler nelerdir? Bu sorudan hareketle özel olarak cevap aranan sorular ise;

1.Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

2.Etkin kamu iç denetim sistemi, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

3.Kamu çalışanlarının yetkinliği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

4.Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol terimi kavramsal olarak açıklanmaya çalışılmış, iç kontrol sisteminin; tarihsel süreci, türleri, amaçları, önemi, özellikleri ile iç kontrol sistemine yönelik olarak ulusal ve uluslararası düzenlemeler, dünyada uygulanmakta olan iç kontrol modelleri hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; kamu mali yönetim sistemi ele alınmıştır. 1050 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanun karşılaştırması yapılmış, 5018 sayılı Kanunda yer alan kamu iç kontrol sistemi tanımı, amacı, ilkeleri ve sistemin aktörleri açıklanmış, ön mali kontrol, iç denetim, dış denetim, uyumlaştırma birimi ve kamu iç kontrol standartları hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; kamu iç kontrol sistemini tanıma yöntemleri, kamu iç kontrol sistemi etkinlik düzeyleri, kamu iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayan faktörlere ilişkin literatür araştırması ve bu faktörlere ilişkin geliştirilen hipotezlere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; geliştirilen hipotezlere ilişkin anket uygulaması sonuçları istatistiksel olarak analiz edilmiştir.

Son bölümde ise genel bir değerlendirme yapılarak çalışmanın kısıtları belirtilerek gelecek çalışmalara için önerilerde bulunulmuştur.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İç Kontrol Kavramı

Bir hedef yahut amaca ulaşmak için toplanan insanların idaresi olarak açıklanan yönetim, bu amaçları yerine getirebilmesi için fonksiyonlarını belirli bir disiplin altında harekete geçirir ve bunu dönemsel olarak değerlendirir. Bu yönetim fonksiyonları içerisinde zincirin son halkası olarak izah edilen ve etkin bir feedback (geri bildirim) mekanizması açısından özel öneme sahip olan kontrol fonksiyonu literatürde farklı şekillerde açıklanmakta ve algılanmaktadır.

Latin dilinde 'contrarotulus' ve İngiliz dilinde 'against' olup 'contra'dan türetilen kontrol kavramı, denetim kavramı ile aynı kökten gelmekle birlikte anlamca farklıdır. Kontrol bir sisteme dahil edilmiş otomatik olarak veya iş sürecine dâhil çalışanlarca yürütülen faaliyetleri ifade eder**.** Denetim ise iş sürecinden bağımsız ve yetkin kişilerce yapılan faaliyetlerdir (Uzay, 1999).

Türk Dil Kurumunca yayınlanan sözlükte kontrol kavramı "bir şeyin gerçek durumuna ve aslına uygun olup olmadığının araştırılması" (Web 1, 2018) olarak ifade edilirken, ingilizce de kontrol ve muhasebe kelimeleri birbirleri yerine kullanılabilmektedir çünkü "controller" kavramı İngilizce de "muhasebe müdürü" anlamı taşımaktadır dolayısıyla kontrol kavramı muhasebe anlamına gelmektedir (Yılancı, 2006). Görüldüğü üzere kontrol kavramı ülkemizdeki anlamıyla uluslararası anlamının birbirinden farklılık göstermektedir. Ülkemizde kontrol kavramının denetim terminolojisinde bir işlemin neticelenmesi sonrası işlemin doğru ya da mevzuata uygun yapılıp yapılmadığının bir yetkili tarafından değerlendirilmesi olarak anlaşılırken uluslararası anlamda ise kontrol kavramı yönetsel anlamda daha komplike, proaktif ve sadece değerlendirmekle görevli yetkilinin sorumluluğunda olmayan sürece dahil bütün çalışanların sorumluluğunun bulunduğu bir uygulamadır (Özbek, 2012).

Kontrol kavramı, sistemsel olarak yürütülen bütüncül bir faaliyet olduğunda iç kontrol olarak adlandırılmaktadır (Alagöz, 2008). İç kontrol kavramı literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmaya çalışıldığı gibi birçok ülkenin yasal mevzuatına da konu olmaktadır. İç kontrol kavramına ilişkin bazı kavramsal açıklamalarını inceleyecek olursak;

İç kontrol, bir kurumun ilkelerini, güvenini, değerlerini ve kültürünü somutlaştıran unsur olup, iç kontrol faaliyetleri standartların sağlanması ve prosedürlere uyumu ortaya koyan süreçlerdir (Hightower, 2009).

Başka bir tanımda iç kontrol, bir kurumda her şeyin olması gerektiği gibi çalıştığına yönelik makul bir güvence sağlamak için uygulanan tüm faaliyetlerden oluşur (Duncan et al., 1999).

Diğer bir tanımda ise iç kontrol, işletmede kullanılan mali raporlama, bütçeleme, denetim kurulları gibi işletme sorunlarını çözmek için faydalanılan mekanizmalardan birisidir (Morris, 2011).

İç kontrol kavramını bir sistem olarak değerlendiren ve günümüzde geçerliliği en yaygın olan Coso raporunda ise iç kontrol; operasyonel faaliyetlerin etkinliğinin, raporlamaların doğruluğunun, yasalara uyumluluğun sağlanmasında makul güvence vermek amacıyla tasarlanan ve üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (Coso, 2013).

Coso'nun bu tanımından iç kontrolün (Yaman, 2008):

- ✓ Bütüncül bir süreci ifade ettiği,
- ✓ Kurumun amaçlarına ulaşmasına katkı sunduğu,
- ✓ Makul bir güvenceyi ifade ettiği,
- ✓ Kurumun çalışanlarından etkilendiği anlaşılmaktadır.

Yasal (mevzuat) açıdan iç kontrol kavramı ele alındığında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 55. Maddesinde; "*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü"* (ResGaz,1 2003) şeklinde ifade edilmiştir.

Kısaca iç kontrol, yönetimin hedeflerini gerçekleştirmek, risklerini yönetmek amacıyla aldığı tedbir ve eylemler olarak açıklanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus iç kontrol kavramı ile kontrol süreci arasındaki farkın ortaya koyulması gereklidir. Şöyle ki; iç kontrol hedeflere ulaşmada alınan her bir tedbirken, kontrol süreci ise bu eylemler ve süreçler bütünüdür.

2.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihçesi

Kaynaklar incelendiğinde iç kontrolün tarihsel gelişiminin dış denetim ve muhasebe tarihiyle entegre olarak geliştiğini göstermektedir (Lee, 1971). Son yüzyıldaki gelişimi ele alındığında akademik kaynaklar iç kontrol kavramının Anglo-Saxon ülkelerinde kullanımından geldiğini göstermektedir (Özbek, 2012). Birleşik Devletlerde 1940 yıllarda devlet muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşlarınca hazırlanan kılavuz ve standartlar incelendiğinde de bu doğrultuda iç kontrolün kavramsal olarak bu dönemde kullanılmaya başlandığı görülmektedir (Saltık, 2007).

İnsanlığın doğuşundan bu yana iç kontrolün gelişimi, bu kavramdan beklentilerin ne olduğu konusunda 1962 yılında R. Gene Brown tarafından yayınlanan "Changing Auidit Objctives and Techniquies" adlı çalışmada ise aşağıdaki 2.1. nolu tablodaki gibi özetlenmiştir (Heier et al., 2005).

Tablo 2.1. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişim Tablosu

Periyot	Beklenen Hedefler	Doğrulama Yöntemi	İç Kontrolün Önemi
Antik Çağlar – 1500	Hile Tespiti	Detaylı	Değinilmemiş
1500 – 1850	Hile Tespiti	Detaylı	Değinilmemiş
1850 – 1905	Hile Tespiti	Kısmen Test Edici ve Detaycı	Değinilmemiş
1905 – 1933	Finansal Durum Raporlaması	Test Edici	İlgi duymaya başlama ve kısmen değinilmiş.
1933 – 1940	Finansal Durum Raporlaması, Hile ve Hataların Tespiti	Test Edici	Önemle Vurgulanmış
1940 – 1960	Finansal Durum Raporlaması, Hile ve Hataların Tespiti	Test Edici	Önemle Vurgulanmış

Kaynak: (Heier et al., 2005).

Tablo 2.1.‘den anlaşılacağı üzere iç kontrol 1940’lı yıllar itibariyle sistemsel olarak ele alınmaya başlanmış ve çeşitli akademik kuruluşlarca sistem üzerinde çalışmalar yapılmıştır.

İç kontrolün popülerliğinin artması ise 1970’lerde Watergate savcısının Birleşik Devletlerde iç kontrol konusuna eğilmesi ile başlamıştır. Araştırmalar neticesinde 1977’de ana odağı iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yasalaşmıştır. Bu Kanun, 1980’lerin başındaki iç kontrol süreci ve kontrol ortamı üzerindeki gelişmenin temelidir. Daha sonra Treadway Komisyonunca 1985 yılında hileli raporlama konusunda bir rapor çalışması yapılmış, bu çalışmada kontrol ortamı konusuna önemle durulmuş, iç kontrol için genel bir bakış açısı ve çerçeve oluşturulması amacıyla ilgili bazı kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Bu davet sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi meydana getirilmiştir. Bu organizasyonca 1992 yılında iç kontrol çerçevesi yayınlamış ve sonraları özel ve kamu kesiminde bu çerçeve yaygınlaştır (Web 2, 2018).

2.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İç kontrol sistemi, özü itibariyle kurumların geneline etki eden ve devamlılık gösteren bir yönetim aracıdır. İç kontrol sisteminin ne olduğunu ve onun önemini kavramış kurumlar iç kontrol sistemini etkin bir araç olarak kullanabilmektedir.

İç kontrol sistemi, kurum geneline hakim olmak için çok önemlidir. İç kontrol faaliyetleri, yöneticileri ve çalışanları motive etmek, amaçların anlaşılması ve daha iyi bir performans sağlanması açısından ön şarttır (Kewo, 2017).

İç kontrol sistemi iş başarısızlıklarına karşı en iyi savunma mekanizmalarından birisidir (Moeller, 2013).

Kurumlarda iç kontrollerin olmaması ya da yetersiz olması; muhasebe işlemlerinin hatalı kaydedilmesi, yetkisiz işlemlerin yapılması, suiistimal, finansal performans ve rekabet gücü düşüklüğü gibi bir çok riske karşı kurumları savunmasız bir duruma getirir (Dumitrascu and Savulescu, 2012).

Genel olarak kurumların iç kontrol sistemine ihtiyaç duyma nedenlerini kısaca özetlenecek olursa (Dinapoli, 2007);

- ✓ Kurumsal amacın (misyonun) gerçekleştirilmesi,
- ✓ Dolandırıcılık riskinin minimize edilmesi,
- ✓ Nakit ve diğer varlık kayıplarının önüne geçilmesi,

- ✓ Performans standartlarının oluşturulması,
- ✓ Dürüstlük, etik değerlerin korunması,
- ✓ Kötü bir izlenimin önüne geçilmesi,
- ✓ Kamusal güven duygusunun geliştirilmesi istekleri şeklinde sıralayabiliriz.

2.4. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

İç kontrol bir dizi faaliyeti gerçekleştirmek için kullanılan bir araçtır ve bu amaçlara gelişi güzel ulaşılamayacağından iç kontrol sistematik bir faaliyeti ifade eder (Trenerry, 1999). Bu nedenle de literatürde iç kontrol genellikle iç kontrol sistemi olarak ifade edilir.

Bir sistem olarak iç kontrolün özelliklerini sıralarsak (Özeren, 2002);

Süreklilik: İç kontrol tekil bir fonksiyon olmayıp, bir kurumun tüm faaliyetlerinde devamlılık esası ile geliştirilen bir dizi aktivitedir. İç kontrol kurumda farklı bir sistemden çok yönetim faaliyetlerine yardımcı bir araç olarak kabul edilmesidir. Sonuç olarak iç kontrol yardımcı alt bir yönetim kontrolüdür.

İnsan Unsuru: İç kontrol sistemini harekete geçiren insan unsurudur. Yönetim belirlediği hedefleri kontrol mekanizmaları oluşturarak uygulamaya koyup onları izleyerek ve sonuçları değerlendirirken örgüt içindeki personeller ise bu amaçların gerçekleşmesinde önemli rol oynar.

Makul Güvence: Ne kadar başarılı kurgulanmış olursa olsun iç kontrol kurumların amaçlarının gerçekleşmesinde mutlak güvence sağlamaz. Bütün hedeflerin gerçekleşmesinde kontrol faaliyeti dışındaki etmenler veya yönetim iradesi belirleyici olabilir. İnsan hatası, eksik ve yanlış kararlar, yapılan gizli anlaşmalar amaçların gerçekleşmesine etki edebilir. Bu itibarla iç kontrol mutlak güvence yerine makul güvence verir.

2.5. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Kurumlarda kontrol faaliyetinden bahsedebilmek için amaçların belirlenmiş olması gereklidir. Başka bir deyişle öncelikle amaç belirlenmeli bu amaca ulaşabilmek için gerekli politika ve prosedürlerin geliştirilmesi gereklidir. Bu aşamada iç kontrol, politika ve prosedürlerin amacı ne oranda karşıladığını ölçen bir işlev rolünü üstlenecektir (Aksoy, 2007). Genel olarak bu sistemi (iç kontrolü) genel ve özel olmak üzere iki şekilde tasnif edebiliriz.

2.5.1. Genel Amaçlar

Genel amaçlar, bir araç olarak iç kontrolün kurumlara sağlayacağı katma değeri yani sistemin temel performansını ifade eder. İç kontrol sisteminin genel amaçları literatürde genel olarak 4 başlık altında toplanmıştır:

Faaliyet Etkinliğinin Sağlaması; İç kontrol sisteminin genel amacı faaliyetlerin, süreçlerin etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesinin sağlanmasıdır (Uzun, 2009). Kaynaklar etkin ve verimli olarak kullanıldığında olası zararların önüne geçilebilmektedir. İç kontrol işlevi itibariyle kurumların çıkarlarının kişisel ya da her türlü diğer çıkarların önünde tutulmasına ve dayanışma içerisinde olunmasına katkı sunarak faaliyetlerin etkinliğinin sağlanmasına araç olur (Yurtsever, 2008). Kayıpların korunması amacıyla operasyonel ve finansal performans hedefleri dahil olmak üzere iç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerinin etkililiği, verimliliği ve etkinliği ile ilgilidir. Eğer iç kontrol sistemi aracı oluşturulmazsa kurum faaliyetleri etkinliği zafiyete uğrayacaktır. İç kontrol sistemi oluşturulduğunda ise faaliyetlerdeki gerekli olmayan duplikasyonların, kaynak kullanımındaki verimsizliğin, maliyet artışlarının, gecikmelerin önüne geçilebilecektir (Aksoy, 2006).

Yeni kamu yönetimi anlayışında "hizmetlerin kaliteli yürütülmesi" yükselen bir değer olması sebebiyle iç kontrol sisteminin kalite konusunda sağlayacağı katkıyı da önemli hale getirmiştir. Kurumların hizmetlerini yerine getirirken hem verimlilik, etkinliği sağlamalı hem de bunu hizmeti kaliteli sunmaları gerekmektedir. İç kontrol sistemi etkinleştiğinde kalite uygulamalarına katkısı şöyle belirlenebilir (Türedi, 2012);

- ✓ Kalite denetimi ve kalite kontrol gibi faaliyetlerin etkinliğinin arttırılması ve devamlılığının sağlanması,
- ✓ Kalite faaliyetlerinin üst yönetimce izlenerek desteklenmesine katkı sunmak,
- ✓ Kalite uygulamaları maliyetlerini azaltarak verimliliği yükseltilmesi olarak sıralanabilir.

İç kontrol sisteminin hizmetlerin etkinliğine ve kalitesine sunacağı katkı konusunda yapılan bazı araştırmalarda; Karagiorgos et al., (2011), Yunan bankacılık sektöründe uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini üzerine bir çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada kurumların hizmetlerini etkin ve kaliteli olarak yürütebilmeleri için tüm bileşenleri ile etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Başka bir araştırmada ise Simona and Gheorge (2012)

yaptıkları bir çalışmada, Romanya'da bazı kamu sektörü faaliyetlerinde iç kontrol uygulaması noktasında yeterli farkındalık olmaması sebebiyle yönetimsel bazı aksaklıkların, etkinsizliğin ve verimsizliğin olduğunu ortaya koymuşlardır.

Güvenilir Raporlamanın Sağlaması: Bir kurumun etkin bir iç kontrolü yoksa, o kurumun mali raporlarının zayıf olduğu kabul edilebilir (Lansiluoto et al., 2016). İç kontrol sistemi kurumların mali nitelikteki iş ve işlemlerinin kayıt edilmesi sürecini içeren muhasebe bilgi sistemi ile bunun sonucunda hazırlanacak mali karnelere (bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, v.b.) ilişkin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması hususunda önemli bir katkı sunmaktadır. Afiah and Azwari (2015) Endonezya'da yaptıkları bir araştırmada, kamu iç kontrol sistemi uygulamalarının yerel yönetim mali raporlarının kalitesine pozitif bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Güvenilir raporlamanın sağlanmasının bir başka önemi de iç kontrol sisteminin proaktif özelliği itibariyle ortaya çıkabilecek muhasebe skandallarının engellenmesidir. Bu noktada Dimitrijevic et al., (2015)'e göre iç kontrol ve diğer kontrol türleri, muhasebe skandallarının önlenmesi için cezai faaliyetlerle ilgili teknikler tanımlamalı ve geliştirmelidir. Bu durum sağlandığında iç kontrol sistemi tüm süreçler için dolandırıcılık konusunun nasıl ele alınacağı konusunda ilgililere bilgi sağlar.

Uygunluğun Sağlanması: Kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması amacıyla kontrol politikalarının oluşturulması görevi yönetime aittir. Yönetim bu sorumluluğunu oluşturacağı yönetim politikaları ile yerine getirir. İşte bu politikalara personelin ne kadar uyduğunu takip etmek için iç kontrol usul ve yöntemleri geliştirilir (Kepekçi, 2004). İç kontrol sistemi, geliştirdiği kontrol önerileri ile kurum içi oluşturulan politika ve prosedürlerin sağlanması ve kurum dışı olarak ulusal ve uluslar arası kanun, sözleşme, standart v.b. düzenlemelere uyumluluğun sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

Varlıkların Korunması: Geniş anlamda iç kontrol sistemi istenmeyen olaylara karşı alınan önlemleri kapsar. Dar anlamda ise iç kontrol sistemi varlıkların muhafaza edilmesi, muhasebe kayıtlarında, hata ve yolsuzluklara karşı uygulanan kontrol faaliyetleri anlaşılır. Buradan hareketle geniş anlamda yönetsel kontrol, dar anlamda ise muhasebe kontrolü ifade eder (Güredin, 2014).

İç kontrol sistemi sayesinde ve yetkiler dahilinde satın alma, kullanma veya tasarruf faaliyetlerine varlıkların korunmasına yönelik uygulamalarla varlık kayıplarının önüne geçilebilir (Özoğlu vd., 2010).

2.5.2. Özel Amaçlar

Genel amaçların yanında iç kontrol sisteminin özel amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar, genel amaçlara ulaşılması açısından kurumlara katkı sunan amaçlardır. İç kontrol sisteminin özel amaçları şu şekilde sıralayabiliriz (Yaman, 2008);

Gerçeklik ve doğruluk: İç kontrol sistemi, gerçekleşmemiş iş ve işlemlerin gerçekleşmiş gibi gösterilmesinin ya da olmasının önünü geçilmesinin yanı sıra gerçek durumun olduğu gibi kayıtlara geçmesi ve sonuçlarının aynı doğrulukta olmasını sağlamaktır.

Kayıtların uygunluğu ve eksiksiz olma: Kayda geçirilmeyen işlemlerin olmaması, uygulamaların eksiksiz olması, aslına ve içeriğine uygun olmasını sağlamaktır.

Sınıflandırma: Mali nitelikteki işlemlerin doğru bir şekilde ortaya koyulabilmesi için kullanılan hesap planının işlemleri doğru bir şekilde sınıflandırmasıdır.

Şeffaflık: Faaliyetlerin paydaşların menfaatlerine zarar vermeden önceden hazırlanmış yasal politika ve prosedürlere uygun olarak kamuoyuyla paylaşılmasını sağlamaktır.

2.6. İç Kontrol Sisteminin Çeşitleri

2.6.1. Yönetsel Kontroller

Yönetsel kontrol, mali nitelikteki kayıtlarla doğrudan ilgisi bulunmayan, bilgininin güvenilirliğinin sağlanması, varlıkların korunması, verimlilik ve etkinliğin arttırılması ve kurumca oluşturulan politika ve prosedürlere uygunluğun sağlama ve özendirme amacı taşıyan, bu kontrollerin önleyici ve düzeltici etkisiyle yönetimin karar almada etkinliğinin sağlamasına, bilgi akışının güvenilirliğine önemli katkılar sunan kontrollerdir (Keskin, 2009). Bu kontroller istatistiki analizler, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, personel eğitimi değerlendirme raporları, kalite kontrolleri gibi kontrolleri ifade eder (Kaval, 2003).

2.6.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrollerinin amacı mali nitelikteki işlemlerin doğruluğunun ve güvenilirliği sağlanmasıdır. Mali nitelikteki işlemlerin, varlıkların her türlü suiistimal, zarar ve ziyana karşı korunması, varlıklarda meydana gelen tüketim, kayıp, azalma durumlarında doğru değerlemenin yapılması, kurumsal bir mali yönetime sahip olunması, mali olayların kayıtlara doğru yansıtılmasının sağlanması ve raporlamanın doğru, dürüst ve standartlara uyumlu olmasının sağlanması oluşturulacak etkin muhasebe kontrolü yoluyla sağlanacaktır (Keskin, 2009). Muhasebe kontrolü varlıkların muhafaza edilmesi, mali kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik iç kontrol faaliyetleridir. Muhasebe kontrolleri yetkilendirme, varlıkların muhafazası, iç denetim ve diğer mali sorunlarıyla ilgilidir ve muhasebe kontrollerinin güven vermesi için (Yılancı, 2006);

- ✓ Verilen yetkilere uygun olarak işlemlerin yürütülmelidir.
- ✓ Muhasebe standartlarına uygun olacak şekilde mali raporların oluşturulması sağlanmalıdır.
- ✓ Varlıkların kullanılmasına, yönetim yetkilerine uygun bir şekilde onay verilmelidir.
- ✓ Sorumluların belirlenmesi için var olan kayıtlar dönemsel aralıklarla fiili varlıklarla karşılaştırılmalı ve eğer fark tespit edilirse gerekli önlem alınmalıdır.

2.7. İç Kontrol Sisteminin Türleri

İç kontrol faaliyetlerini uygulanma amaçları ve zamanı ve örgüt kültürü açısından bölümlendirebiliriz.

2.7.1. Uygulama Amacı Açısından Kontrol Türleri

Önleyici Kontrol: Organizasyonların hedeflerine ulaşmasında onları olumsuz etkileyebilecek olayların engellenmesi amacıyla (tedbir amaçlı) yürütülen kontrol faaliyetidir (Kaya, 2015). Sistem girişlerine şifre konulması, ikaz sinyalleri, silsile yollu işlemler, limit koyma gibi bazı uygulamalar bu kontrol türüne örnek gösterilebilir. İç kontrol sistemi özellikle kontrol faaliyetleri bileşeninin önleyici

kontrole yönelik iyi bir örnek oluşturmaktadır ve önleyici kontrol faaliyetlerine örnek olarak şu faaliyetler sıralanabilir Yılancı (2006);

- ✓ Görevler ayrımının örgüt yapısında netleştirilmesi,
- ✓ Etkin personel faaliyetleri,
- ✓ Yazılı hale getirilmiş politika ve prosedürler,
- ✓ Varlıkların korunması için alınan önlemler,
- ✓ Etkin bir dökümasyon sistemi ve izlemesi.

Saptayıcı Kontrol: Hedefe ulaşma istenmeyen olayların vuku bulmasından sonra farkına varılmasını sağlayan kontrol düzenlemesidir (Kaya, 2015). Kurumlarda farklı şekillerde uygulanan saptayıcı kontrol faaliyetleri bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını sıralayacak olursak (Wells, 2009):

- ✓ Nakit hesapların banka kayıtlarıyla mukayese edilmesi,
- ✓ Bordroların düzenli olarak incelenmesi,
- ✓ Bütçe dışı harcamaların gözden geçirilmesi,
- ✓ Raporlarda yer verilen hususlarla ilgili belgelerin mukayese edilmesidir.

Düzeltici Kontrol: Saptayıcı kontrolden farklı olarak hedefe ulaşma istenmeyen olayların vuku bulmasından farkına varılması sonrası uygulanacak eylemlerle tekrar düzeltilmesidir. Geri dönüşümün sağlanmasına yönelik bazı ürünlerin tekrar işlenmesi, acil durum eylem planları bu kontrol türüne örnektir (Kaya, 2015).

Yönlendirici Kontrol: İstenilen bir faaliyetin gerçekleşmesini sağlamak, yardımcı olması amacıyla uygulanan her türlü kontrol faaliyetleridir ve diğer üç kontrol türünden farklı olarak burada gerçekleşmesi istenilen, teşvik edilen bir sonuç vardır ve geleceğe yönelik bir kontrol faaliyetidir. Yönlendirici kontrol faaliyetlerine örnek verecek olursak eğitim faaliyetleri, görev tanımlamaları tebliği, başarılı personelin ödüllendirilmesi, araştırma geliştirme faaliyetleri sayılabilir (Kaya, 2015).

2.7.2. Uygulama Zamanı Açısından Kontrol Türleri

Geri Bildirim Kontroller: Faaliyetler sona erdikten sonra gerçekleşen kontrollerdir. Tespit edici kontroller örnek gösterilebilir. Hataların tekrarlanmasının engellenmesi amacı vardır (Kaya, 2015).

İleri Bildirim Kontroller: İleride ortaya çıkabilecek sorunların önceden tespit edilerek engellenmesi amacıyla yapılan proaktif kontrollerdir. Kurumlarda yürütülen eğitim faaliyetleri bu kontrol türüne örnek gösterilebilir (Kaya, 2015).

2.7.3. Örgüt Kültürü Açısından Kontrol Türleri

Yumuşak (Soft-Klan) Kontrol: Etik değerler, yönetim anlayışı, liderlik, davranış kuralları gibi yazılı olmayan kontrollerdir. Coso küpünden "Kontrol Faaliyetleri" dışındaki "Kontrol Ortamı", "Risk Değerlendirme", "Bilgi ve İletişim", "İzleme" yöneliktir (Web 3, 2013). Eren (2016), bu kontrol türünü klan kontrol olarak ifade etmiş olup, bir süreç ya da bir işlem olmadan doğal olarak insan bilincinde oluşan kontrol uygulamaları olarak ifade etmiş, bu kontrol türüne örnek olarak; örgüt kültürü, arkadaşlık grupları, çalışanın sosyalleştirilmesini göstermiştir. Langfield-Smith (1997), soft kontrollerin bilinçli bir şekilde tasarlanmadığını bu kontrollerin genellikle kurumsal kültürün bir sonucu ortaya çıktığını belirtmiştir.

Sert (Hard-Bürokratik) Kontrol: Yazılı uygulamalar, yasalara ve diğer düzenlemelere uyum, stok kayıtlarının tutulması gibi hususları içeren ve Coso bileşenlerinden "Kontrol Faaliyetleri" bileşeninde yer alan çalışmalardır. (Web 3, 2013). Eren (2016), bürokratik kontrol olarak ifade ettiği bu kontrol türünü kurum bünyesinde oluşturulan ve yürürlüğe koyulan yazılı kurallar, politikalar, ödüllendirme sistemleri, biçimsel mekanizmalar olarak ifade etmiştir. Langfield-Smith (1997), bu kontrol türünün kurallar, standart işlemler, bütçeleme sistemlerini içerdiğini ve bu kontrol türünün daha standart, görünür bileşenlerden oluştuğu belirtmektedir.

Anthony (1989)'e göre bu kontroller senkronize olarak kullanıldıklarında daha etkin olabilecektir.

2.8. Dünyada Uygulanan İç Kontrol Modelleri

2.8.1. Turnbull Raporu (Modeli)

Turnbull Rehberi, İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonunca (ICAEW) oluşturulmuş ve şirketlerin uygulaması için hazırlanan iç kontrol prosedürleridir. Bu model iç kontrolü, politikalar, süreçler, davranışlar ve diğer unsurların bir toplamı olarak ele alır. Bu model, prensip esaslı olup iç kontrol

mekanizmasını “kendi başına” kontrol mekanizmasını kabul etmemektedir. Her organizasyonun kontrol süreçlerinin kendilerine has olduğunu kabul eden bu modelde önemli olan, kontrol mekanizmasının tüm birimlerinin yönetsel süreçlere dahil edilmesidir (Arslan, 2015).

Turnbull modelinin hedefleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır (Türedi vd., 2015):

- ✓ İç kontrolleri kurum faaliyetleri ile entegre bir şekilde dizayn etmek,
- ✓ İş dünyası şartlarına uyum sağlayabilen yapılar kurabilmek.
- ✓ Kurumların kendine özgü koşullarını göz önüne alarak ilkeler seti geliştirebilmek,
- ✓ Risk temelli olarak iç kontrolün, yasalara uyumdan ziyade olağan kurumsal yönetim sürecinin bir parçası olarak üst yönetimce izlemesinin sağlanması amaçlanmıştır.

2.8.2. Coco Modeli

Kanada Mali Müşavirler odasınca, 1995 yılında yöneticiler, denetçiler, ortaklar için kontrol rehberi olarak geliştirilmiştir. Coco modeli sade ve pratik olmasına rağmen Coso modeli gibi zamanla yaygınlaşamamıştır. Coco modelinde Coso modelinden farklı olarak iç kontrol kavramı yerine kontrol kavramı kullanılmıştır. Bu model, aşağıda açıklanan 4 temel kriterden oluşmaktadır (Root, 1998);

Amaç: Organizasyonun yönünün tayin etmektedir.

Sorumluluk: Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, kapsamaktadır.

Yeterlilik: Organizasyonun yeterliği konusunda bilgi sahibi olmamızı sağlar.

İzleme ve Öğrenme: Organizasyon etkinliğinin değerlendirilmesini içerir.

Türedi vd., (2015) Coco modelinin Coso modelinin etkisi altında kaldığını bunun nedeninin Kanada merkezli Coco modelinin coğrafi olarak Amerika merkezli Coso modeline sınır olması ve Coso modelinin kabul çevresinin sürekli artmasından kaynaklandığını belirtmişlerdir.

2.8.3. Cobit Modeli

Kurumların sahip olduğu yazılımlardan dolayı sahip olduğu riskleri kontrol etme amacıyla 1996 yılında geliştirilmiş bir modeldir. Sistemin kurulumu ve etkinliği yöneticilerin sorumluluğundadır. Kurumun bilgi işlem teknolojileri ile birlikte tüm sistemler faaliyet etkinliği, yasalara uygunluğu ve güvenilir finansal raporlamayı

amaçlamaktadır (Dabbağoğlu, 2012). Bu modelde bilgi teknolojileri etkinliği, “Planlama ve Organize Etme”, “Tedarik ve Uygulama”, “Hizmet ve Destek”, “İzleme ve Değerlendirme” gibi temel etki alanlarındaki 34 bilgi teknolojileri süreciyle yürütülmektedir. Böylelikle, bilgi teknolojileri çözüm ve servis hizmetlerinin yönlendirilmesi, geliştirilen bilgi teknolojileri çözümlerinin servise dönüştürülmesi ve bu süreçlerin planlandığı gibi sürdürüldüğünün takibi ve kontrolü yapılmaktadır (Uysal, 2011). Bilgi teknolojileri kullanılması nedeniyle bu tür sistemleri kullanmanın hedeflere ulaşmada, güvenilir raporlamanın yapılmasının sağlanmasında riskler barındırmaktadır. Bu nedenle Cobit modelini kullanan kurumlar genellikle gelişmiş bilgi teknolojileri sistemlerine sahiptirler (Dickins vd., 2010).

2.8.4. Coso Modeli (Treadway Komisyonu)

Treadway komisyonu çalışmasının çıktısı olan Coso bütünleşik çerçeve, diğer iç kontrol modellerine göre daha kapsamlı ve etki alanı daha geniş bir modeldir (Türedi vd., 2015). Bu modelin gelişmesinde, Birleşik Devletlerde hileli rapor sayısında meydana gelen yükselme sebebi ile bir araya gelen Treadway komisyonunun, gerçek dışı finansal raporlamanın azaltılmasında önemli bir araç olması sebebiyle iç kontrol sisteminin güncellenmesi gerektiğine kanaat getirmesi önemli bir kilometre taşıdır (Yılancı, 2006). Coso’yu oluşturan kuruluşlar aşağıdaki gibidir (Aksoy, 2007);

- ✓ Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
- ✓ Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association)
- ✓ Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)
- ✓ Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
- ✓ Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)

Komite, kapsamlı ve disiplinli çalışma neticesinde 1992’de “İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Çerçeve (Internal Control–Integrated Framework)” adıyla rapor yayımlamıştır. Rapor genel olarak dört kısımdan oluşmaktadır (Yılancı, 2006);

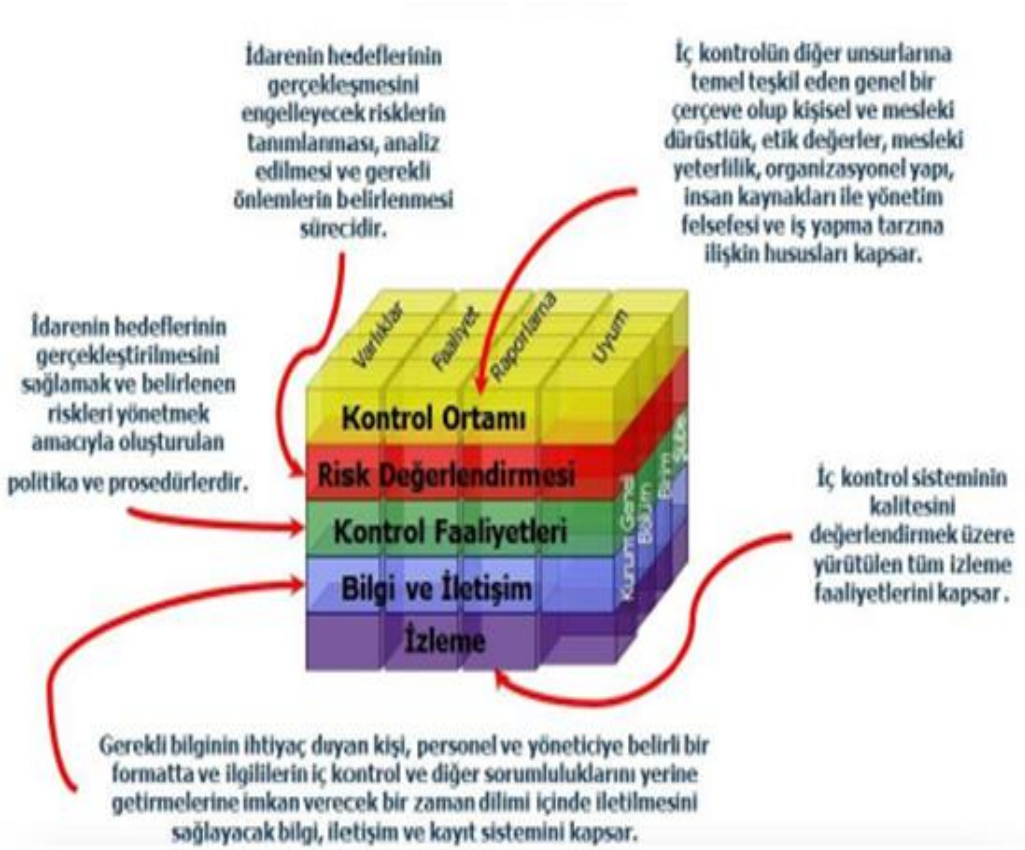
Birinci bölümde; Üst yöneticiler açısından iç kontrol sistemi değerlendirilmektedir.

İkinci bölümde; İç kontrol kavramı, unsurları, yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin iç kontrol sistemlerini değerlendirebilecekleri standartları kapsamaktadır.

Üçüncü bölümde; Finansal tabloların oluşturulması sırasında iç kontrol ile ilgili kamuya hesap verilebilir raporlama yapılmasına rehberlik sağlayacak dokümanları kapsamaktadır.

Dördüncü bölümde; İç Kontrol sisteminin değerlendirilmesinde yardımcı olacak bir rehberi içerir.

Başlangıçta piramit olarak ifade edilmeye çalışılan yapılan revizyonla birlikte küp şeklinde tasvir edilen Coso modeli aşağıdaki 2.1. numaralı şekilde de görüleceği üzere 3 boyutlu olarak kabul tasarlanmıştır. Coso küpünün sütunlar boyutunda sistemin amaçları olan; mali raporlama uyumu, varlıkların korunması, faaliyetlerin etkinliği ve uygunluk yer almaktadır. Küpün yan boyutunda kurumsal yapı, türev bölümleri varsa ortaklıkları yer almaktadır. Küpün ön boyutunda ise kuruluşlara amaçlarını başarmada yardımcı olan 5 adet bileşen yer almaktadır (Türedi vd., 2015; Web 2, 2018).



Şekil 2.1. Coso (Küpü) Bütünleşik Çerçeve

Şekil 2.1. de belirtilen ve Coso bütünleşik çerçevesini oluşturan 5 bileşeni açıklayacak olursak (Coso, 2013);

Kontrol Ortamı: İç kontrol faaliyetlerini yürütmek için temel olan standartlar, süreçler ve yapılar grubudur. Kontrol ortamı, etik değerleri yönetim sorumlulukları, insan kaynağının yönetilmesi, performans ve teşvik edici unsurlar ve personel ödüllendirilmesini içerir. Kurumlarda oluşan kontrol ortamı genel olarak iç kontrol sistemi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

Risk Değerlendirmesi: Her varlık dış ve iç çevreden kaynaklanan nedenlerden ötürü farklı risklerle karşılaşabilmektedir. Risk değerlendirmesi, hedeflere ulaşılmasında ortaya çıkabilecek riskleri belirlemek ve değerlendirmek için yapılan dinamik bir süreçtir. Hedefler belirlenirken hazırlanan risk toleransları dikkate alınır. Böylece risk değerlemesi, risklerin yönetilmesinde temel oluşturur. Risk değerlendirmesi için bir ön şart, farklı hedeflerle bağlantılı olan varlıklar arasında ilişkilerin doğru kurulabilmesidir.

Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, politikalara ve prosedürlere dayalı olarak hedeflerin gerçekleştirilmesi için ve riskleri azaltmak için yönetim direktiflerinin güvence altına alınmasını sağlayan faaliyetlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun her düzeyinde, çeşitli iş süreçleri aşamalarında ve teknoloji ortamında olabilirler. Önleyici veya belirleyici nitelikte olup manuel ve otomatikleştirilmiş yetkilendirme ve onaylar, üst düzey incelemeler, doğrulamalar, mutabakatlar gibi faaliyetler ile performans değerlendirmeleri ve görevler ayrımını içerir.

Bilgi ve İletişim: Bilgi, kurumların iç kontrol sorumluluklarının yerine getirilebilmesi ve amaçlarına ulaşılmasının desteklenmesi nedeniyle gereklidir. Yönetimin iç kontrol bileşenlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için iç ve dış kaynaklardan ilgili, kaliteli bilgi edinebilmesi ve bu bilgiyi zamanında kullanabilmesi gerekir. İletişim ise, gerekli bilgiyi temin etmek, paylaşmak için tekrar eden bir süreçtir. İç iletişim bilginin organizasyon içerisinde yukarıdan aşağıya sürekli ve zamanında aktarılmasıdır.

İzleme: İç kontrol faaliyetlerinin her birinin ayrı ayrı ya da birlikte sürekli olarak takip edilmesidir. İç kontrol siteminin değerlendirilebilmesi için izleme fonksiyonunun etkinliğinin takip edilmesi hayatidir. İç kontrol faaliyetlerinin gerektiğinde revize edilebilmesi, değerlendirmelerin sağlıklı yapılabilmesi, değişen şartlara uyum sağlayabilmesinin ve geri besleme sisteminin iyi çalışabilmesinin yolu etkin izleme faaliyetinden geçmektedir.

3. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. Kamu Mali Yönetim Sistemi

Kavramsal olarak kamu maliyesi; "başta devlet olmak üzere kamu tüzel kişiliklerinin, kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere giriştikleri faaliyetleri iktisadi ve sosyal açıdan inceleyen, kamu kesimi birimlerinin faaliyet sınırlarının ne olması gerektiğini araştıran, bu birimlerin kamusal mal ve hizmet üretmek amacıyla yaptıkları harcamaları ve bu harcamaları finanse etmek için topladığı gelirleri, harcamalar ile gelirleri arasındaki dengenin nasıl sağlanacağını ve bunlara ilişkin sonuçları mali, iktisadi, hukuki ve siyasi açıdan değerlendiren sosyal bilimlere dahil bir disiplindir" (Susam, 2016) şeklinde ifade edilirken meri mevzuatımız olan 5018 Sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu mali yönetimi, *Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler* (ResGaz,1 2003). şeklinde ifade edilmiştir.

Dönemsel olarak incelediğimizde cumhuriyet dönemi kamu mali yönetim sistemimiz; 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmak üzere 2 temel kanuna göre şekillenmiştir. Dolayısıyla kamu mali yönetim sistemimizi dönemlere ayırırken temel ölçütlerimiz bu kanunların uygulanma dönemleri olacaktır.

3.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Düzenleme Öncesi Genel Durum

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927- 2006 yılları arasında küçük revizyonlarla yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimimize esas teşkil eden Kanun özelliğini sürdürmüştür. Ancak belirtilen dönemde dünyada meydana gelen küresel gelişmeler ülkelerin kamu yönetimleri de önemli bir şekilde etkilemiştir. Bunun neticesinde klasik kamu yönetim sisteminin varsaydığı ilkeler, mekanizmalar ve süreçler gittikçe zamanın ihtiyaçlarını karşılayamamaya başlamış ve bazı eleştirilerin hedefi haline gelmiştir.

Bu eleştirilerden bazıları sıralayacak olursak (Sümer, 2010):

- ✓ Düzenlemeye göre yalnızca genel bütçeli kuruluşların varlıklarının yönetim ve muhasebesinin yapılması, özel ve katma bütçeli kurumların istisna tutulması,
- ✓ Hazırlanan bütçelerle kalkınma planları arasında bağlantı kurulamaması, ahenksiz olmaları,
- ✓ Bazı mali işlemlere yönelik hazırlanan bütçelerde yer verilmemesi,
- ✓ Mali yılla kısıtlı bütçe uygulamaları olması,
- ✓ Bütçelerin planlaması, uygulanması aşamalarında kurumlara inisiyatif hakkının tanınmaması,
- ✓ Muhasebe bilgi sisteminin kamu gelir ve giderleri konusunda yönetime ve kamuoyuna beklenilen ayrıntılı ve yeterli bilgiyi sunamaması,
- ✓ Denetim sistemi uygulamalarında mükerrerlik olması ve denetim hizmetlerinde standardizasyonun olmayışı,
- ✓ Sayıştay denetimlerinin tüm kamu yönetimini kapsamaması,
- ✓ Etkinlik, verimlilik, performans, gibi modern kamu yönetimi ilkelerine yer verilmemesi,
- ✓ Kamu mali yönetim sisteminin uluslararası ve Avrupa Birliği düzenlemelerine uygun olmayışı,

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yukarıda sayılan eksikliklerinden ötürü ülkemiz kamu mali yönetiminde iç ve dış kaynaklı bir takım somut sorunların çıkmasına ve reel ekonomiye bir takım etkilerinin oluşmasına zemin hazırlamıştır. Bunun sonucunda 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yeterliliği sorgulanmaya başlamıştır.

3.1.2. Kamu Mali Yönetiminde Reform Süreci

Dünyada yaşanmakta olan toplumsal, siyasi, kültürel, ekonomik, yönetsel ve teknolojik değişimler sonucunda klasik yönetim anlayışları etkinliklerini kaybetmeye başlamış ve kamu yönetimi faaliyetleri ve sistemleri tartışmaya açılmıştır. Özellikle 70'li yıllarda ortaya çıkan ekonomik krizlerinde etkisiyle devletlerin varlık sebepleri ve yükümlülükleri sorgulanmaya başlamış ve tartışmalı konulardan birisi haline gelmiştir. Bu süreçte kamu kaynaklarının daha etkin, ekonomik ve verimli nasıl kullanılabileceği, kamu kesimi payının küçülmesinin ne şekilde gerçekleştirileceği sorularına cevap aranmaya başlanmıştır. Bu arayışlar öncelikle Anglo Sakson

ülkelerde başlanmış ve 1980 ve 90 yıllarda başta bu ülkeler olmak üzere dünyanın pek çok ülkesinde yönetim anlayışında dönüşümler yaşanmıştır (Bilge, 2014).

Türk kamu mali yönetimi de iç ve dış faktörlerden ötürü bu dönüşümden etkilenmiş ve kamu yönetiminde çeşitli yapısal reformlar hayata geçirilmiştir. Mali sistemin reforme edilmesine ilişkin iç kaynaklı dinamikler; kamu açıkları, sosyal güvenlik sistemimizdeki problemler, bütçe dışı harcamaların büyüklüğü sebebiyle bozulan mali disiplin, mali raporlamalardaki sorunlardan gelmektedir. Mali sistemin reforme edilmesine ilişkin dış kaynaklı dinamikler ise Avrupa Birliği üyelik süreci içerisindeki ülkemizin 2001 tarihli "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı" kapsamında yayınlanan programın Mali Kontrol başlığı altında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun zamanın ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olması ve uygulama alanının dar olması nedeniyle yeni bir çerçeve düzenleme yapılması şeklinde ortaya konulmuştur. Ayrıca Avrupa Birliği müktesebatı açısından ele alındığında, Kamu Mali Yönetim Reformu "32 Nolu Mali Kontrol Faslı" çerçevesinde yer almaktadır. İlgili fasıl 2007 yılında müzakerelere açılmıştır. Dünya Bankasının "1995 Kamu Mali Yönetimi Projesi" ile yine Dünya Bankasının "Ekonomik Reform Kredisi" ve "Kurumsal Kapasiteyi Geliştirme ve Güçlendirme" ile "Kamu Mali Yönetimi ve Kamu Sektörü Uyarlama kredisi" süreçleri mali sistemimizin tekrar değerlendirilmesi konuları önemli dış dinamikler olmuşlardır (Ergen, 2016).

3.1.3. 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı

5018 sayılı Kanunun 2. Maddesinde; kanun kapsamında; genel yönetime dahil kurumlar içerişinde; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsadığı ayrıca Avrupa Birliği fonları ile kamu idarelerine yurt içi ve dışından sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri muhafaza edilmek suretiyle, bu Kanun hükümlerine tâbi olduğunu ve merkezi yönetim içerisinde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumların ise Kanunun yalnızca belirli maddelerine tâbi olduğunu belirtmektedir (ResGaz,1 2003).

3.1.4. 5018 Sayılı Kanunun Yürürlüğe Girmesi ve Etkisi

Yasada hazırlanan yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine geçişi temin etmek için 2004 ve 2005 yıllarında yoğun mesai gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalarda kamu kurumları ile birlikte çalışmalara katılımcı tekniklerle çeşitli düzenlemeler yapılmış, ortaya çıkan yeni düzenlemeler hakkında kamuoyuna bilgilendirme çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Yasada öngörülen düzenlemelerin hazırlanması esnasında tespit edilen hususlar ve kamu idarelerine yönelik gerçekleştirilen bilgilendirme çalışmaları sırasında alınan görüş ve önerilerden, Kanunda yer alan bazı teknik ibarelerde ve yönetmelik hazırlama yetkisi veren maddeler ile uygulamaya ilişkin bazı konularda değişiklik yapılmasına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. Avrupa Birliği yetkilileriyle yapılan müzakerelerde, Avrupa Birliği müktesebatına uyumun sağlanması için Yasanın bazı maddelerinin tekrar gözden geçirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmış ve 5436 sayılı Yasa ile Kanunda önemli değişiklikler gerçekleştirilmiş, bu değişiklikler neticesinde mali yönetim ve kontrol sistemi 01/01/2006 tarihinde uygulamaya konulmuştur (Web 4, 2018).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun kabul ettiği esaslar ve bazı yenilikler kısaca şunlardır (Arcagök vd., 2004);

- ✓ Bütçe türleri sınıflandırılırken uluslararası standartlara göre yeniden belirlenmiştir. Bunun sonucunda karşılaştırmalar yapılabilmesi sağlanmıştır.
- ✓ Planlı bütçeleme süreci sayesinde kalkınma planı ile bütçeler arasında güçlü ilişki kurulmuştur. Bütçe kapsamı genişletilmiştir.
- ✓ Performans esaslı bütçeleme ile stratejik planlama ve sistemine geçilmektedir.
- ✓ Kamu kurumlarının bütçe sürecinde inisiyatif alabilmeleri sağlanmakta, mali yönetim ve kontrol sistemindeki yetki ve sorumluluklar yeniden dizayn edilmiştir.
- ✓ Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilen taahhüt ve sözleşme vize işlemi ile Sayıştay Başkanlığınca yapılan tescil işlemlerine son verilmiştir.
- ✓ Kamuda iç kontrol ve iç denetim sistemi kurulması amaçlanmıştır.
- ✓ Kamu maliyesinde hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri gereği mali istatistiklerin hazırlanması ve kamuoyuna sunulması öngörülmüştür.
- ✓ Muhasebe birliği sağlanmış, döner sermayeli işletmeler ve fonlar tasfiye edilmiştir.

3.2. Uluslararası Kamu İç Kontrol Standartları

Kamu iç kontrol standartları, kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, uygulanmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde esas almaları gerekli olan esasları ortaya koymakta ve ilgili kamu idarelerinde tutarlı, ayrıntılı ve standart bir iç kontrol sisteminin işlemesini amaçlamaktadır. Kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol çevresi, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri temel alınarak, ilgili kamu idarelerinde uygulanabilir biçimde ve genel nitelikte düzenlenmiştir (Akyel, 2010).

İç kontrolün esas yapısının hazırlanması ve teorik bütünlüğünün oluşturulmasında, bazı meslek örgütleri ile birlikte bazı uluslararası kuruluşlar önemli katkılar sunmuşlardır (Kesik, 2005). Dünya genelinde kamu sektöründe uygulanmakta olan iç kontrol standartları ele alındığında; Coso modeli esas olmak üzere INTOSAI tarafından hazırlanan "Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi" ve Avrupa Komisyonunca hazırlanan İç Kontrol Standartlarının genel geçerliliği bulunan standartlar olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra Amerika Birleşik Devletleri Genel Muhasebe Ofisi (GAO) tarafından hazırlanan "Kamu Denetim Standartları" da kullanılmaktadır.

3.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları

INTOSAI, Birleşmiş Milletlerce ya da kendisine bağlı kuruluşlarca üye devletlerin yüksek denetim organlarınca oluşturulan bir birliktir. 1953 yılında Küba'da yapılan kongrede 34 ülkenin katılımıyla kuruluşu sağlanmış ve delege sayısı günümüzdeki sayısı 170 civarındadır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak dilimize çevrilebilen INTOSAI 50 yıldan fazla bir zamandır kamu idarelerinin dış denetimini gerçekleştiren Sayıştayların çatı kuruluşu olarak faaliyetine devam etmektedir. Sayıştaylar için bilgi akışının sağlanması ve geliştirilmesini desteklemekte, küresel çapta kamu denetimlerinin gelişmesine ve kapasitesinin arttırılması gibi hedefleri bulunmaktadır. INTOSAI üye ülkelerin kamu iç kontrol sitemlerinin dizayn edilmesi amacıyla 1992 yılında 'Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartlarını yayınlamıştır. 2001 yılında bu standartların revize edilmesi kararını alan INTOSAI, iç kontrol konusunda yapılan tüm

çalışmaların dikkate alınmasına ve Coso modeli prensiplerinin standartlarda esas alınmasına karar verilmiştir. INTOSAI, iç kontrol standartlarının önsözünde standartların revize edilme sebeplerini ortaya koymuş ve kamu kesiminde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve devamlılığının sağlanmasının hedeflendiğini belirtmiş, kamu yönetimleri için hazırlanan bu rehberin iç kontrol sisteminin uygulanmasında ve değerlendirilmesin temel alınabileceğini ifade edilmiştir. INTOSAI standartlarına göre iç kontrol süreklilik arz eden, tüm faaliyetleri kapsayan ve lokomotifi insan olan bir sistemdir. INTOSAI kamu kaynaklarının korunması hususuna ayrı bir önem vermekte ve bu hususu ayrı bir amaç olarak ortaya koymaktadır. İç kontrol sistemini kurum amaçlarının gerçekleştirilmesinde mutlak değil makul bir güvence verdiğini ortaya koymaktadır (Özbek, 2012).

3.2.2. GAO İç Kontrol Standartları

1921 tarihinde Birleşik Devletlerde, bütçe ve muhasebe kanunuyla kurulan GAO, Birleşik Devletler yasama bölümünde soruşturma ve izleme organı olarak yer alır. Önceleri misyonu, idari hesapların bağımsız denetimini gerçekleştirmek ve mali kanunların uygulanması sırasında ortaya çıkan ihlalleri raporlamak idi. İlerleyen yıllarda Birleşik Devletler Kongresinin ihtiyaçları doğrultusunda GAO yeni görevleri ortaya çıkmıştır. Günümüzdeki misyonu ise anayasal sorumlulukların yerine getirilmesinde Birleşik Devletler Kongresine yardımcı olmak ve Amerikan halkının menfaatleri doğrultusunda hükümetin performansının gelişmesine ve hesap verilebilirliğine katkı sunmak sunmaktır (Web 5, 2018).

1999 yılında GAO tarafından, iç kontrol sisteminin etkinleşmesi için önemli performans ve yönetimsel problemlerin, suiistimal, hata ve hilenin önüne geçilmesi için genel çerçeve sunan standartlar yayınlanmıştır. GAO standartları da INTOSAI standartlarında olduğu gibi COSO modeli ile ahenk içerisindedir. Bu ahengin diğer bir anlamı ise kamu ve özel sektör arasındaki iç kontrol uygulama farklılıklarının gittikçe azalmasıdır. Coso modelinde yer alan iç kontrol hedefleri ile iç kontrol bileşenleri değerlendirmesinin kamu sektörü ve özel sektörde etkin bir iç kontrol sisteminin neleri oluşturduğu konusunda genel kabul edilen bir uygulama haline gelmesidir. Burada bir diğer husus ise kamu ve özel sektörde iç kontrol sistemi aktörlerinin sistem içerisinde benzer sorumluklara sahip olduklarıdır (Özbek, 2012).

GAO iç kontrol standartları COSO modelinden farklılığı bulunmadığından bu bölümde detaylandırılmayacaktır.

3.2.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Uygulamaları

İç kontrol, mali sistemde öngörülen risklerin etkisini minimize etmek amacıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinleştirilmesi olarak ifade edilirse, iç kontrolün devletten devlete önemli farklılıklar göstereceği ve yönetim tarzı, geleneği ve bakış açısından etkileneceği gerçektir. Bir devlette etkin olan bir iç kontrol sistemi, başka bir devlete uyarlanamayabilir. Uygulanan bir sistemin ne kadar etkili olduğunun göstergesi, uygulama yeriyle alakalıdır. Avrupa Birliği'ne bağlı devletler arasında, bu hususta iki temel görüş mevcuttur. Birincisi, daha çok Güney Avrupa devletlerinde uygulama sahası olan, *"üç taraflı harcama öncesi yaklaşımı*"dır. İkincisi ise, *"kuzey model"* olarak ifade edilen harcama yetkilisinin ve bakanlık üst yöneticisinin şahsi sorumluluğunu kabul eden yaklaşımdır (Arcagök ve Yörük, 2004). Fransa, İngiltere, Portekiz ve İspanya gibi ülkeler tarafından kabul edilen güney modelinde "üç taraflı harcama öncesi yaklaşım" modelinde esas unsur iç kontrol sisteminin, her idarenin kendi içerisindeki kontrol elemanlarınca değil, farklı bir kurumca kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir. Bu uygulamada iç mali kontrolünde özellikle harcama öncesi aşaması kurum dışından bir başka kurum tarafından genellikle Maliye Bakanlığınca yapılır. Yaklaşımın önem verdiği esas, kontrolün yapıldığı kuruma doğrudan bağlı bulunmayan bir kontrol mekanizmasının daha bağımsız ve nesnel olduğudur. Diğer yaklaşım modeli olan Kuzey modelinde ise yönetim sorumluluğu anlayışını benimsemektedir. Bu yaklaşımda kamu idarelerinin iç mali sistemlerinin harcama öncesi aşamasının her kurum kendi bünyesindeki kontrol elemanlarınca gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu yolla her kamu kurumu kendi bütçesine ilişkin sorumluluğu alacak, kurumu bilen kontrol görevlileri hem yasal uygunluk denetimi hem de performans denetimini etkin bir şekilde gerçekleştirecektir (Acar, 2001).

3.2.3.1. Kamu İç Mali Kontrolü

Avrupa Birliği'nin büyüme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu önemli bir hale gelmiş, bu kapsamda iç kontrol sistemi önemi giderek artmıştır. Kamu iç mali kontrol, Avrupa Komisyonunca 1994 yılında özellikle Avrupa

Birliğine aday ülkelerin kamu iç mali kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanması amacıyla aday ülkelere yol gösterici, kolaylaştırıcı bir kavramdır (De Koning, 2007).

Kamu iç mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının doğru kullanıldığına güvence vermeyi hedefler. Kamu iç mali kontrol sistemi ülkelere modern bir kontrol ortamının oluşturulmasına rehberlik eden bir sistemdir. Kamu iç mali kontrol sisteminin özü iç kontrol terimidir. Bu bakımdan temel ölçütler Coso standartları ve INTOSAI rehberidir. Kamu iç mali kontrol sisteminin üç saç ayağı bulunmaktadır (Onur, 2014);

Mali Yönetim ve Kontrol: Kamu iç mali kontrol esasen kamu mali yönetimi tanımı ve kapsamıyla örtüşmektedir. Kamu yönetimden farklı olarak bütçenin hazırlanması ve tahsisi, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi gibi konuların aksine varlık ve yükümlülükleri kapsayıcı yönetim ve kontrol sistemlerine odaklanmaktadır. Burada mali kontrol geniş anlamıyla iç kontrol sistemi kavramının karşılığıdır. Yani sadece mali değil mali olmayan hususları da içermektedir.

İç Denetim: İç denetim idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla ortaya koyulan nesnel fonksiyonel olarak bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim raporlarına uyulup uyulmamasına üst yönetim karar verir. Bu kapsamda raporların bağlayıcılığı bulunmamaktadır. İç denetim kontrol faaliyeti olarak düşünülmemeli tam tersine danışmanlık ve güvence hizmeti olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca kurumlar iç denetimin bağımsızlık ve nesnel fonksiyonun farkında olmalıdırlar.

Merkezi Uyumlaştırma Birimi: Kamu kesimi iç mali kontrol alanında standartların hazırlanması, revize çalışmaların yapılması, izleme, raporlama, eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi, iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkarılması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacıyla gerekli olan bir birimdir. Kamu iç mali kontrol süreci devamlılık arz ettiğinden bu sürecin uyumlaştırılması ve koordine edilmesi açısından hayati bir unsurdur. Genel olarak Maliye Bakanlığı içerisinde teşkilatlanmaktadır.

Kısaca, Avrupa Komisyonunca kullanılan bu sistem, üye ve aday ülkeler açısından uygulama zorunluluğu bulunmayan bir sistemdir ve yine bu sistem değişime ve gelişime açıktır. Aday ülkeler açısından bu sistemin empoze edilmeye çalışılan bir sistem olarak düşünülmemelidir. Üye ve aday ülkeler içerisinde bu sistemden farklı kontrol sistemlerinin olduğu ve bu durumun negatif bir etkisinin bulunmadığı görülmektedir (Acar, 2001).

3.2.3.2. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği, 2000 yılında yapılan çalışmada iç kontrol çerçevesine destek olan ve yönetim sürecinin bütün safhasında kullanılabilecek yirmi dört tane iç kontrol standardı oluşturmuştur. 2007 yılında revize edilmiş ve 1 Ocak 2008'den itibaren 6 esas bileşen altında 16 standart olarak revize edilmiştir. Bu standartları 6 esas bileşen üzerinden kısaca açıklayacak olursak (Web 4, 2018).

Misyon, Etik ve Kurumsal Kültür: Genel Müdürlük misyonu hitap ettiği kesimin bakış açısından net bir şekilde ifade etmelidir. İç paydaşlar için kurum içi değerlerin bulunması, kurum kültürünün ve etik sorumlulukların belli olmasını ifade eder.

İnsan Kaynakları Politikaları: Personel alımları ve kadro planlamaları genel müdürlüğün beklenti ve amaçlarına göre yapılır. Personelin yetkinliğin arttırılması yapılabilmesi amacıyla gerekli önlemlerin alınması ve politikaların oluşturulmasıdır.

Performans Sistemi ve Risk Yönetim Modeli: Hedefler net olarak ortaya koyulur ve gerektiği zaman revize edilir. Hedeflere ulaşılıp ulaşılmama durumu düzenli olarak takip edilir. Hedeflere ulaşılması amacıyla performans standartları ve göstergeleri belirlenir. Yıllık oluşturulacak planlamalarda yönetim faaliyetleri kaynağının bir kısmı risk yönetimi için ayrılır. Risk yönetimi mevcut düzenlemelerle ahenkli yürütülmesidir.

Faaliyetler ve Kontrol Prosedürleri: Yetki dağılımının genel müdürlük işleyiş yapısına yani süreçlerine uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Genel müdürlük faaliyetlerinden hassas görevler için personel rotasyonuna gidilebilir. Bilişim teknolojilerine yönelik yönetim mekanizmaları kurulur. İzleme faaliyetleri mevcut düzenlemelere uygun ve etkin bir şekilde gerçekleştirilir. İş süreçlerinde meydana gelebilecek sorunlara karşı devamlılığın sağlanması için gerekli tedbirler alınır. İş süreklilik planları sayesinde işler etkin yürütülür.

Bilgi Sistemi ve Finansal Raporlama: Etkin bir iletişim sayesinde çalışanlar sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirirler. Dış paydaşlarla yürütülecek işlemlerin etkinliğinin sağlanması amacıyla kurum dışı iletişim stratejisi geliştirir. Yine burada bilişim teknolojilerinin dış tehlikelere karşı etkinliği önem arz eder. Kurumun faaliyetleri sonucu hazırlaması gereken mali tabloların düzenlenmesinde kullanılmakta olan muhasebe bilgi sisteminin tam, doğru ve geçerli veriler oluşturması için gerekli politika ve prosedürlerin var olmasıdır.

Değerlendirme ve Güvence Hizmeti: Harcama programları, yasal düzenlemeler ve diğer faaliyetlere ilişkin değerlendirmeler hedeflenen amaçları, çıktıları değerlendirmek için yapılır. Yönetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini yılda birden az olmamak kaydıyla değerlendirir. Genel Müdürlük teşkilatında faaliyetlere değer katmak için fonksiyonel olarak bağımsız ve nesnel bir şekilde güvence ve danışmanlık faaliyetleri gerçekleştiren denetim mekanizmasına sahiptir.

3.3. 5018 Sayılı Kanun'a Göre Kamu İç Kontrol Sistemi

5018 Sayılı Kanun'da iç kontrol sistemi ve bu sistemin alt bileşenleri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunun 55. maddesinde iç kontrol kavramı, 56.maddesinde iç kontrolün amacı 57. maddesinde iç kontrolün yapısı ve işleyişi 58. maddesinde ön mali kontrol, 59. ve 67. maddeleri arasında ise iç kontrol sisteminin parçaları olan muhasebe hizmeti ve mali hizmetler birimleri ile iç denetim departmanlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

3.3.1. Kamu İç Kontrol Sistemi Tanımı ve Amacı

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55. Maddesinde kamu iç kontrol sistemi; *idarenin misyonuna, belirlenmiş politikalara ve yasal mevzuata uygun bir şekilde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe bilgi sisteminin doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini gerçekleştirmek üzere idarece oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi içine alan malî ve mali olmayan kontroller bütünü* olarak ifade edilmektedir (ResGaz,1 2003). Bu tanımdan hareketler iç kontrol siteminin kamu yönetim sistemimizdeki amaçları yine aynı Kanunun 56. Maddesinde şu şekilde sıralanmıştır (ResGaz,1 2003);

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

- ✓ *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.*

3.3.2. Kamu İç Kontrol Sistemi İlkeleri

Kamu idarelerinin tüm faaliyetlerini kapsayan iç kontrol sisteminin temel ilkeleri İç kontrol ve Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6. Maddesinde belirtilmiş olup, bu temel ilkeleri açıklayacak olursak (Aksoy, 2008);

Yönetim Sorumluluğu İlkesi: Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin hayata geçmesi ve etkin yürütülmesi ve geliştirilmesinde esas olarak üst yönetim sorumlu olmasıdır. Üst yönetim sorumluğu yanında idarelerde görev yapan diğer yöneticilerin ve diğer çalışanların görev alanlarıyla ilgili iç kontrol sistemine ilişkin sorumlukları bulunmaktadır. Yönetim bu sorumluluğu yerine getirebilmek amacıyla iç denetim biriminin yürüttüğü güvence ve danışmanlık faaliyetleri sonucu hazırlayıp kendisine sunduğu iç denetim raporlarından faydalanır.

Risk Esaslı İç Kontrol İlkesi: İç kontrol faaliyetleri yürütülürken riskli alanların önceliklendirilmesi ve buna göre iç kontrol stratejisinin belirlenmesidir. Risk değerlendirmesi yapılırken kurum içi ve kurum dışı riskler ya da mikro ve makro şeklinde riskler sınıflandırılarak az, orta ve yüksek riskli alanlara dağıtılmasıdır.

Sorumluluğun Genelliği İlkesi: İç kontrol sisteminde sorumluluğun tüm çalışanları kapsamasıdır. Sorumluluğum genelliği ile iç kontrol sisteminin sürekli ve canlı bir sistem olması arasında sıkı bir ilişki vardır. Yöneticiler idareleri çalışanları aracılığıyla yönettiklerinden ve idarelerin sosyal bir varlık olmasından ötürü iç kontrol faaliyeti sadece üst yönetime tarafından yerine getirilemez.

Faaliyetlerin Genelliği İlkesi: İç kontrol mali ve mali olmayan tüm süreçleri kapsayan bir sistemdir. Bu husus uluslararası standartlarda yer aldığı şekilde yasal düzenlemelerle de vurgulanmıştır. İç kontrol sisteminde mali süreçlere ilişkin geliştirilen kontroller muhasebe mali olmayan kontrollere ilişkin geliştirilen kontroller ise yönetsel kontrol olarak ifade edilir.

Faaliyetlerin Değerlendirilmesi İlkesi: İdarelerin yürüttüğü iç kontrol faaliyetinin bir takvim içerisinde en az 1 defa değerlendirilmesi ve buna ilişkin eylem planlarının geliştirilmesidir. Stratejik ve operasyonel planlamalardaki değişmeler, risklerin güncellenmesi gibi faktörlerden ötürü iç kontrol sisteminin düzenli olarak revize edilmesini gerektirir. Kamu sektörün iç kontrol değerlendirmeleri idarenin öz

değerlendirmesi ve ulusal seviyede olmak üzere 2 şekilde gerçekleştirilir. Kurumsal düzeyde yapılan değerlendirmeler; idarelerin iç kontrol sistemlerinin yönetim, iç denetçiler ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmesidir. Ulusal düzeyde gerçekleştirilen değerlendirmeler ise Maliye Bakanlığı bünyesindeki merkezi uyumlaştırma birimi tarafından idarelerin iç kontrol sitemlerini izleyip değerlendirilmesidir.

İyi Mali Yönetim İlkesi: İç kontrol faaliyetlerinin her aşamasında mevzuatsal uyumluluk, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik gibi temel iyi mali yönetim ilkelerine sadık kalınarak hareket edilmesidir.

3.3.3. Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol iç kontrol sistemi içerisindeki faaliyetlerden sadece mali nitelikteki işlemlerin gerçekleşmesinden önce yapılan kontrol faaliyetlerini içerir. İçeriği itibariyle ön mali kontrol iç kontrol sisteminin alt unsurudur. 5018 Sayılı Kanun'a göre ön kontrol görevi esas olarak üst yönetimde olmak üzere harcama birimince gerçekleştirilmektedir. Ön mali kontrole ilişkin olarak; harcama birimlerince süreç kontrolü, mali hizmetler birimince taahhüt ve sistem kontrol merkezi uyumlaştırma birimince ise standart ve yöntem belirleme görevleri yerine getirilmektedir. Ön mali kontrol sonucunda uygun ya da uygun değildir şeklinde iki farklı görüş bildirilebilir. Ön mali kontrole ilişkin uygun görüş verilmiş olması sorumluluğu ortadan kaldırmaz. Yapılan kontroller sonucu yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Karar nedenleri açıkça ortaya koyulmalıdır. Ön mali kontrolde görevler ayrılığı ilkesi benimsenmiştir. Bu ilkeye göre harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi aynı kişi olması mümkün değildir. Bu ilkeye göre ayrıca mali hizmetler biriminde görev yapanlar mal ve hizmet alımlarında; onay belgesi, şartname, sözleşme hazırlanması ve mal ve hizmetin teslim alınması aşamalarında ve ilgili alımların ihale komisyonu, muayene, kabul komisyonlarında görev alamazlar (Aksoy, 2008).

3.3.4. Sistemin Aktörleri

İç kontrol sistemi yapısı itibariyle etkin olarak çalışabilmesi için öncelikle kurumda çalışan tüm personeli ilgilendiren bir sistem olduğu gerçeğini kabul etmek gerekir. Bu nedenle kurumda en üst seviyeden en alt seviyedeki personele kadar tüm

çalışanların iç kontrol sistemi içerisindeki rollerini bilmeleri ve buna uygun davranmaları gereklidir.

Kamu yönetimimizde iç kontrol sistemine ilişkin yetki ve sorumluluklar, 5018 sayılı Kanun ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda düzenlenmiştir. İç kontrol sistemi içerisinde yer alan aktörleri açıklayacak olursak (Candan, 2006);

Üst Yöneticiler: Yasaya göre üst yöneticiler, kendi örgütlerinde sahip oldukları kaynakları etkili, ekonomik şekilde temin edilmesi ve kullanımını gerçekleştirmekten, kayıp ve suiistimalin önüne geçilmesinden ve korunmasından sistemin işleyişinin izlenmesi, etkinliğinin sağlanması ve Yasada bahsi geçen diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumludurlar.

Harcama Yetkilileri: Yasaya göre, görev ve yetki alanları sınırlı ve belirli olmak üzere idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün etkin çalışmasından mesuldürler.

Mali Hizmetler Birimi: Yasaya göre iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi için çalışmalar gerçekleştirme görevi mali hizmetler birimine tevdi edilmiştir. Mali hizmetler birimleri, ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi için yasalarla ilgili diğer yasaların uygulanması konusunda üst yönetime gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmakla; mükelleftir.

Muhasebe Yetkilileri: Yasaya göre muhasebe yetkilileri, ilgili Yasada bahsi geçen muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe kayıtlarının tutulmasından sorumlu olup buna ek olarak Yasada muhasebe yetkililerinin gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine sunmaları gerektiği belirtilmiştir.

Gerçekleştirme Görevlileri: Yasaya göre harcama talimatı üzerine işin gerçekleştirilmesi, mal veya hizmetin temini, teslime ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesi, belgelendirilmesi ve ödeme için lüzum olan bilgi ve belgelerin düzenlenmesi görevlerini yürütmektedirler.

3.3.5. İç ve Dış Denetim

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55. Maddesinde iç denetim; *Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip*

yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (ResGaz,1 2003) şeklinde ifade edilmiştir.

Yasada yer alan bu ifadeye göre iç denetimin; güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti olmak üzere 2 temel görevi bulunmaktadır. Güvence hizmeti olarak 5 farklı şekilde gerçekleştirilebilir (Web 3, 2018);

Sistem Denetimi: Güvence hizmeti verilen birimlerin faaliyetleri ve iç kontrol sistemleri değer katma yaklaşımıyla analiz edilerek, risklerin değerlendirilmesi, kalite ve uygunluğun araştırılması, uygulanan yöntemlerin etkinliğinin ölçülmesi yoluyla yapılan denetim faaliyetidir.

Performans Denetimi: Yönetim kademelerinde yürütülen faaliyetlerin ve işlemlerin tüm aşamalarının etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından yorumlanmasıdır.

Mali Denetim: Varlık ve kaynaklara ilişkin mali işlemlerin gerçekliğinin, bu işlemler sonucu hazırlanan finansal (mali) raporların ise doğruluk ve güvenilirliliğinin değerlendirilmesidir.

Uygunluk Denetimi: Yürütülen faaliyetlerin ve işlemlerin, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer yasal düzenlemelerle yönetim tarafından belirlenmiş politika ve prosedürlere uygunluğunun incelenmesidir.

Bilgi Teknolojisi Denetimi: Güvence hizmeti verilen kurumun elektronik bilgi sisteminin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin yorumlanmasıdır.

İç denetim faaliyetlerinin bir diğer kolu da danışmanlık faaliyetleridir. Danışmanlık faaliyetleri bir yönetsel sorumluluk almadan gerçekleştirilen; icrai konularla alakalı yorum yapılması, eğitim, proje görevi gibi idari faaliyetleri kolaylaştırmak ve değer katmak için yürütülen hizmetlerdir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67. Maddesinde dış denetim; *Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması* (ResGaz,1 2003) olarak ifade edilmiştir.

Kanunda belirtilen tanımından hareketle, dış denetim kurum dışından yani kurumla direk bir ilişkisi bulunmayan bağımsız bir otorite tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir. Dış denetiçiler gerçekleşen süreçleri değerlendirirken, iç denetçiler ise uygulanmakta olan mali sistemi proaktif bir şekilde değerlendirirler (Çavuşoğlu ve Duru, 2007).

3.3.6. Uyumlaştırma Birimi

Kamu iç mali kontrolün bir sistem olarak hayata geçirilebilmesi önemli bir zaman diliminde gerçekleştirilmesi sebebiyle sistemin kapsama dahil tüm idarelerince uyumlaştırılması görevi için merkezi bir yapının oluşturulması gereklidir. Bu yapı için Merkezi Uyumlaştırma Birimi sorumlu kılınmıştır. Merkezi uyumlaştırma birimi; standartları oluşturma, düzenleme yapma, takip ve raporlama, eğitim programlarını düzenleme, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini paylaşma görevlerini ifa eder (Web 4, 2018).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde Merkezi uyumlaştırma biriminin görevleri sayılmıştır. Buna göre merkezi uyumlaştırma birimi;

a) İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler,

b) Ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler,

c) İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir,

d) İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler,

e) İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izler,

f) İdarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler,

g) Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar,

h) İç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar (ResGaz2, 2006).

3.4. Kamu İç Kontrol Standartları

COSO tarafından hazırlanan iç kontrol sistemi, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Avrupa Birliği ve bir çok önemli uluslararası komitelerce da referans olarak alınan uluslararası bir modeldir. Bu model, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirtilen kamu iç kontrol sistemimizin temelini oluşturmaktadır. 5018 sayılı yasaya göre iç kontrol sisteminin kuruluşu, çalışması ve sistemdeki aktörlerin görevleri belirlenmiş, iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntem belirleme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Görev kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından, 2007 yılında "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" yayımlamıştır (Bümko, 2014).

26 Aralık 2007 tarihli Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, kamu idarelerinde oluşturulacak iç kontrol sisteminin uygulamasını gösterilmesi hedeflenmektedir. (ResGaz3, 2007).

Bu tebliğine göre iç kontrol standartları esas olarak 5 bileşen, 18 Standart ve 79 genel şartı kapsamaktadır. Ayrıca Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce bu tebliğ esas alınarak 2014 yılında Kamu İç Kontrol Rehberi yayınlamıştır (Web 4, 2014).

3.4.1. Kontrol Ortamı

Kamu iç kontrol sisteminin temelini oluşturan unsurdur. Kontrol ortamı bir kurumdaki yönetimin kurum içi kontrol faaliyetlerine yönelik tutum ve davranışlarını ortaya koyar. Kontrol ortamı unsuru kamu iç kontrol sisteminin başarıya ulaşmasında gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar (Aksoy, 2008). Kontrol ortamı bileşeni, maddi bir kavramdan ziyade daha manevi bir içeriği ortaya koymaya çalışır. (Türedi, 2015).

Bu bileşen için 4 temel standart belirlenmiştir (Web 4, 2014);

Etik Değerler ve Dürüstlük: Kamu görevlilerinin uyması beklenen ve yapması yasaklanan davranışları ifade eder. Etik değerler ve dürüstlük açısından kamu görevlilerinin uyması gereken etik ilkelerden bazıları; mal bildiriminde bulunma zorunluluğu, hediye ve menfaat sağlama yasağı, hizmet standartlarına uyma zorunluluğu, savurganlıktan kaçınma, nezaket ve saygılı olma, yetkili makama bildirim olarak sıralanabilir.

Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler: Misyon, idarelerin var olma gerekçelerinin ortaya koyulmasıdır. Misyon beyanının açık, anlaşılır ve kamu idaresiyle ilişkisi bulunan tüm paydaşlara etki edebilme özellikleri bulunmalıdır. Amacı ortaya koyulan idarelerin bu amaca uygun bir teşkilat yapısının kurulmuş olması gerekir. Teşkilat yapısının hesap verilebilir, sorumlukların ve yetkilerin belirlenmiş, yatay ve dikey iletişim sisteminin oluşturulmuş, görev dağılımının tüm çalışanlara tebliğ edilmiş olması gerekir. Görev dağılımlarının yazılı olması ve teşkilat yapısı içerisinde görev dağılımlarına yönelik iş akış şemalarının oluşturulması gerekir.

Personel Yeterliliği ve Performansı: Kontrol ortamı bileşeninde personel yeterliliği ve performans etkililiği; iş analizlerinin yapılması, insan kaynağı planlaması, işe alım süreci prosedürlerinin oluşturulması, kariyer geliştirme ve liyakat sisteminin oluşturulması, sürekli eğitim ve geliştirme, uygun bir çalışma ortamının sağlanması gerekir.

Yetki Devri: İdari işlemlerin ve kararların; ne şekilde, nasıl, kim tarafından yerine getirileceği ve bu sorumluluğun ne şekilde kimlere devredilebileceğinin açıkça ortaya koyulmasıdır. Yetki devri, mevzuat hükümlerin ve hazırlanmış iş akış süreçlerine uygun bir şekilde yerine getirilmelidir.

3.4.2. Risk Değerlendirme

Kurumun karşı karşıya kalabilme ihtimalinin bulunduğu iç ve dış risklerin değerlendirilmesi faaliyetidir (Aksoy, 2008).

Risk değerlendirme bileşeni için 2 temel standart belirlenmiştir (Web 4, 2014);

Planlama ve Programlama: Kamu idarelerinin faaliyetlerini, süreçlerini, amaçlarını, hedeflerini ve bunları başarmak için gerekli olan ihtiyacı gösteren programların hazırlanması ve kamuoyuna açıklanmasıdır.

Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: Kamu idarelerinin sistemli ve düzenli bir şekilde amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleşmesini önüne geçecek risklerin tespit edilmesine yönelik olarak risk değerlendirmesi yaparak riskleri derecelerine göre tedbir alması ve eylem planları oluşturmasıdır.

3.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri risklerin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için çalışanlarca uygulanan politika ve prosedürleri ifade eder (Özbek, 2012)

Kontrol faaliyetleri bileşeni için 6 temel standart belirlenmiştir (Web 4, 2014);

Kontrol Yöntemleri: Kamu Kurumları amaçlarına ve risklerini karşılamaya yardımcı, makul kontrol stratejileri geliştirmeli ve bunları uygulamalıdırlar. Mevcut kontrol stratejisine alternatif stratejiler geliştirerek değişen koşullara uyum sağlanabilmelidir.

Prosedürlerin Belgelendirilmesi ve Değerlendirilmesi: Kamu idareleri faaliyetleri ve bu faaliyetleri yürütebilmesi için gerekli olan karar ve işlemler için yazılı prosedürler oluşturmalı, bunu ilgili personeline ulaştırmalı ve bu prosedürler düzenli olarak revize edilmelidir. Bu yolla kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve standardizasyonu sağlanmış olacaktır.

Görevler Ayrılığı: Hata, hile, eksiklik, usulsüzlük, yolsuzluk gibi riskleri minimize etmek, sorumluları belirlemek için mali nitelikteki işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolünün farklı personeller tarafından icra edilmesidir. Genel olarak kamu idarelerin mali işlemlerin silsile yoluyla yürütülmesi bu standardın bir sonucudur.

Hiyerarşik Kontroller: Yöneticilerin bizzat kendilerinin ya da görevlendirdikleri personel tarafından iş ve işlemlerin yasal düzenlemelere, prosedürlere uygunluğunun sistemli ve düzenli bir şekilde kontrol edilmesidir.

Faaliyetlerin Sürekliliği: Kamusal faaliyetlerin devamlılığın sağlanması amacıyla gerekli kontrol prosedürlerinin geliştirilmesidir.

Bilgi Sistemleri Kontrolleri: Kamu idarelerinin bilgi sistemlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla yürüttüğü kontrol faaliyetleridir. Özellikle son yıllarda iç kontrol alanında bilgi yönetim sistemlerinin önem düzeyi her geçen gün artmaktadır.

3.4.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin can damarı olup yatay ve dikey birimler arası bilgi akışı ve iletişimin gerçekleştirilmesini sağlayan unsurdur (Kaya, 2014).

Bilgi ve iletişim bileşeni için 4 temel standart belirlenmiştir (Web 4, 2014);

Bilgi ve İletişim: Kamu idareleri, süreçlerin ve çalışanların performansını takip edebilmek, karar mekanizmalarının etkin işleyebilmesi, yürütülen hizmetlerin etkinliğinin sağlanması ve paydaş memnuniyetini sağlamak için uygun bir bilgi iletişim sistemi kullanmalıdır.

Raporlama: Kamu idarelerinin amaçlarını ve stratejik hedeflerini bu hedeflere ulaşma ölçütü olarak performans göstergelerinin ve faaliyet sonuçlarının belirli dönemlerde kamu mali yönetim ilkelerine uygun bir şekilde raporlanmasıdır. Raporlamalar aynı kademede yer alan birimler arasında yapılan yatay raporlama ile astların üstlerine yapığı dikey raporlamalardan oluşmaktadır.

Kayıt ve Dosyalama Sistemi: Etkin bir bilgi iletişim sistemine sahip olabilmek için her türlü bilginin ve iç haberleşme ağının kaydedilmesi, tasnif edilmesi, dosyalanması ve saklanması ile bu hizmetlerin silsile içinde gerçekleştirilmesini içerir.

Hata, usulsüzlük ve yolsuzluğun bildirilmesi: Genel olarak kamu idarelerinde ihbar ve şikayetler; usulsüzlük, yolsuzluk ve disiplin ile ilgili konuları içermektedir. Hata, usulsüzlük ve yolsuzluğun bildirilmesi hususunda önemli olan bir başka konuda bildirim şeklidir. Bildirimler mevzuatta ve kurum içi düzenlemelerde belirtilen şekilde gerçekleştirilmedir.

3.4.5. İzleme

İzleme unsuru kamu iç kontrol sistemi ve faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi faaliyetlerini kapsar (Aksoy, 2008).

Bu unsur iç kontrol sisteminin kendisini güncel tutmasını ve değişen çevresel faktörlerle uyumlu olmasını sağlar (Kaya, 2014)

İzleme bileşeni için 2 temel standart belirlenmiştir (Web 4, 2014);

İç Kontrolün Değerlendirilmesi: Kamu idareleri tarafından iç kontrol sistemlerinin yılda 1'den az olmamak şartıyla değerlendirilmesidir.

İç Denetim: Kamu idareleri içerisinde fonksiyonel olarak bağımsız olarak iç denetim faaliyetinin yürütülmesi gereğidir. İç denetim faaliyetleri Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca ortaya koyulan standartlara uygun olmalıdır. İç denetim güvence faaliyetleri neticesinde kamu idareleri gerekli tedbirleri içeren eylem planı hazırlamalı, hayata geçirmeli ve bu eylem planlarını sürekli izlemelidir.

4. KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİ ANALİZİ

"İç kontrol, kurum içindeki her kişinin açık ya da zımni biçimde görevinin bir parçasıdır" (Akyel, 2010). Kamu kurumlarında bilinçli ya da bilinçsiz olarak uygulanan birçok iç kontrol prosedürü bulunmaktadır. Kamu iç kontrol sisteminde başarının yakalanabilmesi için kurum içerisinde doğal ya da sistematik olarak uygulanan bu iç kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu sebeple öncelikle olarak kurumda uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkarılması ve bu yolla kurumun iç kontrol etkinlik seviyesinin belirlenmelidir. Etkinlik seviyesi belirlendikten sonra ise bu etkinlik seviyesine uygun bir yol haritası oluşturulması gerekir.

Bu bölümde araştırma konumuz olan kamu iç kontrol sistemi etkinliği analiz edilecektir. Bu amaçla öncelikle iç kontrol sisteminin nasıl tanınabileceği, mevcut uygulamaların hangi seviyelerde değerlendirilebileceği ve sistemi harekete geçiren faktörlerin neler olduğu ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

4.1. Kamu İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Kamu iç kontrol sisteminin tanınmasına yönelik olarak genel geçerli 3 temel yöntem bulunmaktadır bunlar sırasıyla not alma yöntemi, akış diyagramı hazırlama yöntemi ve soru formu (anket) yöntemidir.

Not Alma Yöntemi: Çeşitli yöntemlerle iç kontrol yapısı ve uygulamaları ile ilgili elde edilen bilgilerin dökümante edilmesi (yazılı notlar haline getirilmesi) yöntemidir. Bu yöntem kullanılırken not şekline getirilmesi lüzumlu bazı hususlar bulunmaktadır (Bozkurt, 2015):

- ✓ Muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan bilgi sistemi kaynağının ortaya koyulması,
- ✓ Sistem içerisindeki farklı uygulama süreçlerinin föy hazırlanarak izlenmesi,
- ✓ Sistem içerisinde yer alan bilgi ve belgelerin düzenlenme biçimlerinin föy hazırlanarak izlenmesi,
- ✓ Kontrol sürecine ilişki prosedürlerin uygulama tiplerinin not edilmesi gerekmektedir.

Bu yöntemde özellikle muhasebe kontrol sistemi yeterince ayrıntılı olarak açıklanır. Bu teknik etkin kullanıldığında akış diyagramı yöntemi yerine geçebilir. Çok esnek olması bu yöntemin önemli bir avantajıdır. Bu yöntemin etkinliği not almayı gerçekleştirecek kişilerin gözlem ve düşüncelerini iyi bir şekilde dökümante edebilme yeteneğine bağlıdır (Güredin, 2014).

Akış Diyagramı Hazırlama Yöntemi: Kurumların iç kontrol sistemlerinin işleyişi çeşitli semboller kullanılarak şemasal bir gösterimle ifade edilmesi, izlenmesidir ve genel bir haritasının ortaya koyulmasıdır. Kurum içi görevlendirmeler, yetki ve sorumluluklar, belgelerin akış süreci, kayıtların ne zaman ve hangi aşamalarda yapılacağı net bir biçimde ortaya koyulur. Bu sayede süreçlere ilişkin olarak izler, güçlü ve zayıf yönler tespit edilebilir. Örneğin bir sipariş sürecinin nasıl işlediği, sayış işlemlerinin hangi aşamalardan oluştuğu bu yöntem sayesinde başlangıçtan en sona kadar semboller yardımıyla takip edilebilir (Bozkurt, 2015). Akış diyagramı hazırlanırken detaylı bir araştırma yapılmalı ve sistem iyi anlaşılmalıdır. Bu tür şemalar sayesinde iç kontrol sistemi bütüncül bir bakış açısı ile izlenebilir. Denetim kaynağı etkinliğinin sağlanmasına katkı sağlar. Bu yöntem birçok ülkede etkin olarak kullanılmaktadır. Akış diyagramı ilk hazırlanışları zaman alıcı olabilir. Bu da ciddi bir zaman ve maliyete neden olabilir (Kepekçi, 2004). Kısaca, akış diyagramı en iyi yöntem olarak değerlendirilse bile uygulama açısından ayrı bir teknik bilgi birikimi ve tecrübe gerektiğinden ve tüm ilişkileri şekle dökmek mümkün olmadığından çok yaygın kullanılan bir model değildir (Kaval, 2003).

Soru Formu (Anket) Yöntemi: Kamu iç kontrol sisteminin tanınmasında başvurulan ve yaygın kullanılan yöntemlerden birisi de soru formu (anket) uygulamasıdır. Soru formu (anket) uygulaması süreçlere ilişkin uygulanan kontrol prosedürlerinin güvenilirliğinin ve etkinliğinin araştırılması amacıyla hazırlanan çeşitli soruların ilgililerine yöneltilmesidir (Güredin, 2014). Sorular, evet ya da hayır cevapları alınacak şekilde hazırlanır. Bu sorulara verilecek hayır cevabı genellikle iç kontrol sistemindeki zayıflıkları ortaya koyacak şekilde hazırlanır. Soruların içerikleri kurumların iç kontrol düzenlemeleri ve politikalarını elde edilmesine amacına yöneliktir. Bu yolla kurumların kontrol amaçları tanınmaktadır. Standart soru formu uygulamasıyla rutin süreçler ayrıntılı olarak gözden geçirilebilir (Kepekçi, 2004). Bu yöntem kullanışlılığı ve karşılaştırılabilirliği sayesinde çok yoğun kullanılan bir yöntemdir (Kaval, 2003).

4.2. Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinlik Düzeyleri

Ülkemizde iç kontrol sistemi, farklı bir bakış açısıyla tekrar tasarlanmış ve iç kontrolü uygulayacak aktörler ve süreçler derinlemesine ortaya koyulmuştur. Ancak sistemin hazırlanan bu yeni düzene bir bütün olarak ahenkli hale getirildiği söylenemez. Bu durumun altında ülkemizin kamu yönetimi kurumsal yapının (yönetimsel kültürün) değişime açık olmayışı, hazırlanan sistemin kolaylıkla uyarlanabilir ve fiiliyata dönük nitelikte olmaması yatmaktadır. (Önen ve Özmen, 2011). Netice itibariyle bu durumda kamu iç kontrol seviyeleri kamu idarelerinde farklı seviyelerde uygulanmaktadır. Kamu idarelerinin iç kontrol etkinlik seviyeleri aşağıda şekildeki gibi tasnif edilebilir (Web 3, 2014);

Kapsam Dışı: İç kontrol sisteminin mevcut durumu değerlendirme yapılabilecek seviyede olmamasıdır. İç kontrol farkındalığı henüz kamu idaresinde bulunmamaktadır.

Başlangıç: İç kontrol faaliyetleri başlangıç seviyesindedir ya da sürekliliği bulunmamaktadır. İç kontrol sisteminden beklenen çıktının alınabilmesi için bireysel çabalar ön plana çıkmaktadır. Ancak bireysel çabaların sürekliliği olamayacağından iç kontrol sisteminden beklenen verim alınamamaktır.

Sınırlı/Sistematik Olmayan: İç kontrol faaliyetlerine yönelik bazı birimler oluşturulmuş ve kısmen etkinlik sağlanmıştır. Bunun yanı sıra dokümantasyon ve iyi tanımlamalar yapılmadığından esneklik sağlanamamıştır. Bu sebeple iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında insan kaynakları departmanının yeterliliği ve motivasyonu belirleyici rol oynamaktadır.

Gelişime Açık: İç kontrol sistemi bileşenleri iyi bir şekilde ifade edilmiş ve dokümantasyonu yapılmıştır. Bu sebeple süreç içerisinde meydana gelebilecek değişikliklere uyum sağlanabilmektedir. Bu seviyede performans takibi formel hale getirilmediğinden yönetimin olgunluk kriterlerinin tanımlandığı biçimde personeline inanması gerekmektedir.

Yeterli: İç kontrol sistemi faaliyetlerine ilişkin performans izlenmektedir. Bu şekilde üst yönetim iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek sorunları tespit ederek önlem alabilmektedir. Kontrol faaliyetleri değişen şartlara uyum sağlayabilmektedir.

Gelişmiş: Yönetim, iç kontrol uygulamaları ile en iyi olarak kalmaya çalışmaktadır. İyi uygulama örneklerini kurum içi ve kurum dışında bularak faaliyetlerine yansıtmaktadır.

4.3. Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliğine Etki Eden Faktörler

İç kontrol, yöneticilerin birimleri harekete geçirmek ve hedeflerini devamlılık temelinde başarmalarına destek olmak amacıyla alt yapının bir öğesi olarak hazırlanan bir yönetim kontrolüdür (Korkmaz, 2007). İç kontrol sistemi, yönetim için kullanımı tercihe bağlı ancak önemli bir yardımcı bir araç niteliğindedir. Bu sebeple sisteminin etkinliği her birim için aynı seviyede değildir. Yılancı, (2006) göre iç kontrol sistemi, standartları olan, ulusal ve uluslararası birçok kurumda uygulanan bir sistem olmasına rağmen sistemin farklı zamanlarda farklı etkinlik seviyesinde olabilir. Bu durum iç kontrol sistemi etkinliği önemini ve sistemi etkileyen faktörlerin sorgulanması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

İç kontrol sistemi etkinliğinin neden önemli konusunda yapılan bazı çalışmalarda; Vijayakumar and Nagaraja (2012)'a göre kamu kuruluşları yönetim organlarını etkili bir iç kontrol sistemi ile yönetilmediklerinde önemli risklerle karşı karşıya kalabilirler ve bu nedenle güçlü bir iç kontrol sistemi kurumları başarıya götürecek ve onların performansını arttıracak hayati bir faktördür. Cheng et al., (2018)'e göre iç kontrol sistemi etkinliği ile operasyonel süreç etkinliğinin sağlanması arasında önemli bir ilişki vardır bu sebeple iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanması kurumlar için çok önemlidir. Lalic at el., (2009)'e göre kurumlarda etkin olmayan iç kontrol sisteminin varlığı kurumların hedeflerine ulaşılmasında ciddi problemlere sebebiyet verebilir. Candreva (2006)'ya göre kurumların amaçlarına ulaşması için kritik süreçlerin iç kontrol sistemine sahip olması yeterli olmayıp bu sistemin aynı zamanda bu süreçlerin etkin çalışması gerekmektedir. Jokipii (2010)'e göre iç kontrol sistemi, bir kurumun süreçlerinin ilerleyişi hakkında ve hedeflerine ulaşılmasına yönelik ilerleme eksikliği hakkında bilgi sağlayarak kurumların başarısında önemli rol oynayabileceğinden kurumların iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin etkinliğini etkileyen faktörlerin neler olduğuna ilişkin yapılan çalışmalarda ise; Root (1998)'a göre iç kontrol sistemi dinamik unsurlardan oluşmaktadır ve bu nedenle iç kontrol sistemi etkinliğine etki eden unsurlar genel olarak; kurumsal yönetim anlayışı, değer yaratma, riskler-fırsatlar, yasal düzenlemeler, kültürel gelişim, teknolojik gelişim ve etkin bir muhasebe sistemidir.

Hermanson and Harmanson (1994)'a göre iç kontrol sistemi etkinliği konusunun öneminin artması 1990'lı yıllarda kontrol maliyet kalemlerinde meydana gelen artışla ilişkili olup kontrol maliyetlerinin optimum seviyede tutulduğunda iç kontrol sistemi etkinliği sağlanabilecektir. Verovska (2012)'e göre iç kontrol sisteminin etkinliği bir dengeye dayanır. Bu denge iç kontrol sisteminin maliyeti ile onun ilişkili olduğu riskler arasındaki dengedir. Aşırı iç kontrol faaliyetleri iç kontrolün maliyeti arttırır, verimliliğini azaltır bu nedenle iç kontrol uygulamalarında etkinliğin sağlanabilmesi için bu dengenin kurulması önemlidir. Girinüas (2009) kurumların iç kontrol sistemlerine etki eden temel faktörleri iç kontrol ortamına etki eden faktörlerin etkisi, iç kontrol sistemine veri girişi sağlayan sistemlerinin etkinliği, bilgi iletişim sistemlerinin etkinliği, etkin performans ölçüm sistemlerinin varlığı ve etkin bir geri bildirim sisteminin varlığı olarak açıklamıştır. Ayagre et al., (2014)'e göre bir iç kontrol sistemi etkinliği, organizasyonların iş süreçlerine entegre olabilmesiyle mümkün olabilecektir. Kiptum and Maturi (2017), kamu sektörünün hizmet performansını analiz etmek için iç kontrol sistemi etkinliğini etkileyen faktörler üzerine yaptığı araştırmada çalışanların tutumu, yetkinliği, kullanılan iç kontrol teknikleri ve iç kontrol değerlendirme (izleme) faktörlerinin iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasında önemli faktörler olduğunu ve özellikle çalışanlara seminer, eğitim faaliyetleri gibi etkinliklerle niteliklerinin arttırılmasının iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlamasında önemli bir husus olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Tian and He (2016)'e göre iç kontrol sistemi etkinliğini belirleyen iç ve dış birçok faktör bulunmaktadır ve bunlardan iç faktörlerin; kurumsal yapı, kurum büyüklüğü, kurumun çalışma koşulları (imkanları) ve diğer iç faktörler olduğunu, dış faktörlerin ise hükümet (yasal) düzenlemeleri, dış denetim ve diğer dış faktörlerdir. Kumuthinidevi, (2016) özel bankaların iç kontrol sistemi etkinliğini etkileyen faktörler üzerine yaptığı çalışmada kontrol ortamı, risk değerlendirme, muhasebe sistemi, bilgi- iletişim sistemi ve öz değerlendirmenin sistemin etkinliğini etkileyen faktörler olduğunu ortaya koymuştur. Dormán et al., (2013)'e göre İç kontrol sistemi, kurumun faaliyetleri ile entegre olduğunda, altyapısına yerleştiğinde ve kurumun ayrılmaz bir parçası olduğunda etkindir. Bunun sağlanması için yönetim desteği, etkin risk yönetimi, etkin izleme sistemi ve destekleyici iç denetim faaliyetlerinin olması gerektiğini belirtmiştir. Vu (2016) iç kontrol sistemi etkinliğini sağlayan faktörleri araştırmak üzere ticari bankalar üzerine yaptığı araştırmada Coso modelinde belirtilen temel faktörlerin yanında siyasi kurumlar ve diğer çıkar

grupların iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında önemli unsurlar olduğunu belirtmiştir. Yurtsever (2008)'e göre etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurları: etkin örgüt yapısı, etkin muhasebe sistemi, yeterli sayıda yetkin personel ve etkin bir iç denetim varlığıdır. Güredin (2014)'e göre iç kontrol sistemi etkinliğini belirleyen faktörler; yönetim desteği, organizasyon yapısı, çalışanların niteliği, etkin bir iç denetim ve bütçeleme sistemidir. Kaval (2003)'a göre kurumlardaki iç kontrol sistemi yapısı; kurumun büyüklüğü, mülkiyet yapısı, faaliyet gösterdiği sektör, kullanılan bilgi iletişim sistemi ve yasal düzenlemelerden etkilenecektir ve iç kontrol sistemi etkinliği ise; çalışanların davranışları, yetkin olmayışları, öngörülemeyen işlemlerin ortaya çıkması, yönetimin desteği, değişen çevre koşulları sebebiyle yetersiz kalması, fayda maliyet analizi sonuçlarından etkilenecektir. Çaldağ (2007)'a göre iç kontrol sisteminin etkin olmayışının sebepleri; sistemin maliyetinin faydasını aşması, kontrol faaliyetlerinin rutin işlere yoğunlaşması, iç kontrol faaliyetlerinin revize edilmemesi ve potansiyel insan kaynağı yetersizliğidir. Akyel (2010)'e göre iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen faktörler; görev ve sorumlulukların etkin dağıtılması, mesleki yetkinlik ve etik bilinci ile denetim bulgularının önemsenmesidir. Yılancı (2006)'ya göre iç kontrol sisteminin süreç özelliğinden dolayı onun etkinliği bir zaman diliminde tespit edilebilmektedir, sistemin etkinliğinin iç kontrol bileşenlerinin var olmasının değerlendirilmesinden ortaya çıkan sübjektif bir değerlendirmedir. Bu bileşenlerin etkinlik fonksiyonu ise iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmada sistemin güvence verip vermemesi ile sağlanabileceğini ve böylece iç kontrol bileşenlerinin amaçları ile birlikte sistemin etkinliği için bir kriterdir.

Türkiye'de kamu iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine yapılan bazı akademik çalışmalar incelendiğinde ise; Delice (2008) çalışmasında, "ön mali kontrol'e ilişkin bir kamu kuruluşunda yürütülen iç kontrol faaliyetleri incelemiş, 5018 sayılı yasada hedeflenen iç kontrol sistemi amaçlarına ulaşılamadığını, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması için; iç kontrol alt yapı sisteminin kurulması, iç denetimin güçlendirilmesi, kontrol alanında hizmet içi eğitimin yaygınlaştırılması, iç kontrol alanında konuya vakıf olan Maliye Bakanlığının diğer kamu kurumlarına öncülük etmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Kılınç (2010) kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin etkinliği etkileyen faktörleri, iç kontrol sistemini kurmak zorunda olan bazı kamu idarelerine yönelik anket yöntemiyle değerlendirmiştir. İç kontrol uygulamalarının istenilen seviyelere ulaşılamadığını, iç

kontrol sisteminin sadece mali kontrolleri kapsamadığı halde mali kontrol uygulamasıymış gibi algılandığını, iç kontrol sisteminin etkinliği etkileyen birçok faktör olduğunu ve özellikle üst yönetim desteğinin önemli bir faktör olduğunu belirtmiştir. Özşahin (2011) kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması sürecini bir devlet üniversitesi ölçeğinde değerlendirmiştir. Çalışmasında ilgili üniversite iç kontrol faaliyeti olarak sadece ön mali kontrol çalışmalarının yürütüldüğünü belirtmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında üst yönetim desteğinin önemli olduğunu, iç denetimin klasik teftiş uygulamalarından farklı olduğunun personele hissettirilmesi gerektiğini ve kurumların iç denetim birimleri ve strateji geliştirme birimlerinin diğer kurumlardaki meslektaşları ile aralarında etkin bir iletişim sisteminin kurulması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Kürklü (2014) kamu iç kontrol sistemini bir devlet üniversitesinde yürütülen iç kontrol faaliyetlerini dış denetçi bakış açısıyla değerlendirmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında, iç denetimin güçlendirilmesi gerektiğini, sistemin düzenli olarak değerlendirilerek iç kontrol alanında beş bileşenin ahenkli bir şekilde çalışması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Literatür araştırması sonucunda genel olarak iç kontrol sisteminin etkinliğini etkileyen iç ve dış birçok faktör bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi etkinliğine ilişkin genel bir modele literatürde rastlanılmamıştır. Araştırmamızda zaman kısıtı, maliyet kısıtı, daha önceki kamu iç kontrol sistemi üzerine yapılan çalışmalar ve kamu sektörünün yapısal özellikleri dikkate alındığında kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasında etki edebilecek faktörler olarak; Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, etkin kamu iç denetim sistemi, kamu çalışanlarının yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımı faktörlerinin etkisi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

4.3.1. Kamu İç Kontrol Sistemine Üst Yönetim Desteği ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki

Etkin bir iç kontrol sürecinin dizayn edilmesi ve fiili olarak çalışabilmesi için kontrole bakışın olumlu olması, kontrol faaliyetlerinin içselleştirilmesi ve desteklenmesi gerekir. Bu itibarla tüm iç paydaşlar, kurumda iç kontrole yönelik pozitif ve sahiplenici bir tutum geliştirecek ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidir (Bozkurt, 2010). Güredin (2014)'e göre yönetim önderliği ve desteği bulunmadan

etkin bir kontrol sisteminin kurulup işlemesi imkanı bulunmamaktadır. Dabbağoğlu (2007)'na göre etkin bir kamu iç kontrol sisteminin tesisi için en temel unsurun yönetim desteğidir ve yönetim desteği sağlanmadan kurumlarda etkin bir iç kontrol sistemi kurulamaz. Fıkırkoca (2013)'ya göre kamuda iç kontrol sistemi başarılı olabilmesi ve etkinliğinin sağlanmasında üst yönetim desteğinin önemli bir unsurdur. Demirbaş (2005)'a göre yönetim ve çalışanların organizasyon içerisinde kamu iç kontrol sistemine olumlu ve destekleyici bir tutum içerisinde olmaları yolu ile iç kontrol sistemin etkin çalışabilir. Türedi (2011)'ye göre iç kontrol, sadece kontrol faaliyetlerini içermeyen kurumların örgüt yapıları, görev, yetki ve sorumlulukları da kapsayan canlı bir süreçtir ve kamu iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve başarının yakalanabilmesi için üst yöneticilerin önderliğinde bütün yönetici ve idare görevlilerinin desteğinin sağlanması gerekmektedir. Kaya (2015)'ya göre kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik geliştirilecek stratejilerin başında üst yönetim desteğinin sağlanması gelmektedir ve üst yöneticilerin iç kontrol sisteminin kendilerine sağlayacağı katma değerinin bilmeleri durumunda iç kontrole kaynak ayırarak ve sisteme karşı net bir fikre sahip olarak sistemi desteklerler bunun tersi durumunda ise iç kontrol sistemini bir külfet ve ayrılan kaynağı ise atıl kaynak olarak değerlendirirler. Bu nedenle, üst yönetim desteği sağlanmadan etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi olanaksızdır. Sonuç olarak, iç kontrol sisteminin kurulumunda hareket için başlangıç noktası yönetim desteğinin sağlanmasıdır (Kılınç, 2010).

H-1. Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkiler.

4.3.2. Etkin Kamu İç Denetim Sistemi ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği

İç kontrol ve iç denetim aralarında yakın ilişki olan ancak iki farklı kavramdır. İç denetim, risk yönetimi ile kontrol süreçleri ve yönetişim süreçlerine yönelik güvence hizmetini kapsayacak biçimde yürütülmektedir. İç kontrol sistemi ise, örgütsel hedeflerinin ne derece gerçekleştiği konusunda makul güvence sağlamak için kurum içinde oluşturulmuş süreçler bütünüdür. İç kontrol, yöneticilerin kurumu harekete geçirmelerine, amaçlarını süreklilik bakış açısıyla başarmalarına yardımcı olmak için alt yapının bir öğesi olan bir yönetim kontrolüdür (Akyel, 2010). İç

denetim birimlerinde görev alan iç denetçiler organizasyonun iç kontrol yapısını değerlendirirken (O'leary et al., 2006);

- ✓ İç kontrollerle neyin amaçlandığı,
- ✓ İç kontrolün bileşenleri,
- ✓ Bu bileşenlerin birbirleriyle ilişkileri,
- ✓ Her bileşeni göreceli önem seviyesini dikkate alır.

Bu nedenle, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için iç denetim önemli bir faktördür (Ergüden, 2009). Kurnaz ve Çetinoğlu (2010)'a göre Coso (1992), raporunda iç kontrol açısından iç denetçilerin üstlendikleri sorumluluğun özel bir önemi bulunmaktadır. İlgili raporda, iç denetçiler iç kontrol etkin bir şekilde yürütülmesinde ve etkinliğinin değerlendirilmesi için önemli bir rolleri bulunmaktadır ve yöneticiler iç kontrol faaliyetlerinin kalitesini iç denetim birimlerince hazırlanan raporlar yoluyla öğrenebilirler. Uzun (2009)'a göre kamuda iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı önemli bir unsurdur. Modibbo (2015) devlet üniversitelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine yaptığı araştırmada bu eğitim kurumlarında etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmadığını ve etkin bir iç kontrol sisteminin olmayışını ise iç denetim sistemi yetersizliğinden kaynaklandığını ortaya koymuştur. Kısaca, yöneticiler kamu iç kontrol sisteminin performansı ile ilgili mevcut durumu sistemin alt öğesi olan iç denetim birimlerince hazırlanan raporlardan görebilir.

H-2. Etkin bir kamu iç denetim sistemi, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkiler.

4.3.3. Kamu Çalışanlarının Yetkinliği ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki

Yetkinlik, bir mesleğe özgü olarak belirlenmiş görevleri ifa etmek için gerekli olan yetenek ve bilgi birikimine sahip olmak olarak ifade edilebilir (Mahadeen at el., 2016; Erdoğan, 2001). Yetkinlik performans farlılıklarını tasnif ederek yüksek ve düşük performanslı kişileri açığa çıkaran, kişinin bir işi yürütürken genellikle tekrarladığı tutumlar, motif ve diğer karakterler olarak da ifade edilebilir (Ünsar, 2009). Kurumsal açıdan ise yetkinlik, idarelerin personellerinden bekledikleri tutum ve davranışların ifade edilmesinde yararlanılan önemli bir araçtır (Biçer ve Düztepe, 2003). Kurumlarda etkin bir kontrol ortamının oluşmasında personel faktörü önemli

bir etmendir. İç kontrol sisteminin öngördüğü kontroller ve bunların yerine getirilmesinde başvurulacak usuller bu kontrolleri ifa edecek çalışanların kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Şayet yetkin olmayan personel istihdam edildiğinde kurumların sahip olduğu kontroller sonuç vermeyen, etkin olmayan faaliyetlere dönüşür. Özellikle yönetici, müdür, bölüm başkanı, gişe görevlisi gibi sorumluluk taşıyan tüm çalışanların gerekli eğitim ve deneyime haiz olmaları gerekir. Çalışanların yetkinliği, önemli ölçüde kurumda uygulanmakta olan iş başvurusu, ücret, performans değerlendirmesi, eğitim politikalarıyla ilişkilidir. Bu politikalar iç kontrol sisteminin bir öğesidir (Güredin, 2014). Bu açıdan etkin bir iç kontrol sisteminin oluşması için kurumlar yetkin personele sahip olmak için gayret gösterirler (Aksoy, 2007). Çünkü kurumsal yetkinliklere dayanan etkin bir şekilde belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi, iyi bir süreç yönetimine, süreç yönetimi de etkin bir iç kontrole bağlıdır (Kaya, 2015). İç kontrol sistemi amaçlarına ulaşabilmesi, çalışanların yetkinliğine, verilen görevleri yürütebilmesine ve belirlenen usul ve yöntemleri kavramasına bağlıdır. Bu sebeple kurumların üst yönetiminden operasyonel birimlerindeki personele kadar her çalışanın kendisine verilen kontrol görevlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilecek mesleki bilgiyi taşıması etkin bir iç kontrol sistemi için önemlidir (Kepekçi, 2004). Giriūnas (2009)'a göre çalışanların kendi iç kontrol sorumluluklarını ve diğer çalışanlarla birlikte olan iç kontrol sorumluklarını anlayabilme yetkinlikleri, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında önemli bir faktördür. Moeller (2013)'a göre etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması için özellikle üst düzey yöneticilerin ve her düzeydeki personelin, iç kontrol kavramlarını anlayabilmeleri ve kurum içindeki iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasına yardımcı olabilmeleri gerekmektedir. Arens et al., (2006)'e göre iç kontrol sistemi etkinliğinin çalışanların yetkinliğiyle ilişkilidir ve çalışanların kusur ve eksiklikleri iç kontrol sisteminin bozulmasına sebebiyet verebilmektedir. Aksoy (2007)'e göre kurum çalışanları görevli olduğu ve sorumluluğunu aldığı işi verimli bir şekilde başaracak eğitim ve yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir şayet yeterli yetkinliğinin bulunmaması durumunda iç kontrol sisteminin etkinliğini düşüren bir risk göstergesi olacaktır. Tüm ve Memiş (2012)'e göre çalışanların tecrübesizliği, yanlış değerlendirmeleri, yargı ve yorumlamaları iç kontrol sistemi etkinliğini zayıflatabilir. Karagiorgos et al., (2011) Yunan bankacılık sektöründe uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini üzerine bir çalışma yürütmüşlerdir. Bu çalışmada kurumların varlıklarını sürdürebilmelerinin

ve amaçlarına ulaşabilmeleri için çalışanların iç kontrol sistemini etkin kullanabilmeleri yetkinliğinin önemine vurgu yapmıştır. Simona and Gheorge (2012) yaptıkları bir araştırmada Romanya'da bazı kamu sektörü faaliyetlerinde iç kontrol uygulamalarının etkinliğinin sağlanamadığı bu durumun kaynaklarından birinin yeterli yetkinlikte iç kontrol kullanıcılarının olmaması olduğunu ve sonuç olarak etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin yönetimsel bazı aksaklıklara, etkinsizliğe ve verimsizliğe neden olduğunu ortaya koymuştur. Bülbül (2009)'e göre kamu kurumları amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için, uygun teşkilatlanma ve etkin bir organizasyonel yapının yanında mesleklerinde yetkin çalışanların varlığı gerekmektedir ve bu husus etkin bir kamu iç kontrol sisteminin temelidir. Keskin (2009)'e göre etkin bir kamu iç kontrol sistemi çalışanların kendi sorumluluklarını ve yetkilerini anladıkları zaman oluşabilir. Sonuç olarak, kamu kurumları yetkin personel istihdam ettikçe ve çalışanlar yetkinleştikçe kurumların hedeflerine ulaşmasında karşılaşabilecekleri riskleri ve bunlara ilişkin geliştirilen kontrollerin etkinliğini daha iyi analiz edebilecekler (Saltık, 2007) ve bu durum kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif yönde etkileyecektir.

H-3. Kamu çalışanlarının yetkinliği, kamu iç kontrol sistemini etkinliğini pozitif etkiler.

4.3.4. Kamu İç Kontrol Sisteminde Bilgi Teknolojileri Kullanımı ve Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Arasındaki İlişki

Bilişim teknolojileri, kurumsal süreçlerin dizayn edilmesinde önemli bir faktördür. Çünkü mal ve hizmet üretimindeki tüm süreçleri ele almakta ve etki etmektedir. Bilişim sistemleri kulanım yoğunluğunun artması ile birlikte; verimliliğinin artırılması, paydaşların ihtiyacına uygun mal ve hizmet sunulması, maliyet kalemlerinin minimize edilmesi, rekabet gücünün gelişmesi gibi faydaları bulunmaktadır. Ayrıca, kurumların rekabet avantajı sağlayabilmeleri için, tüm idari yapıda bilgi teknolojilerini etkin kullanmaları gerekmektedir. Yönetim fonksiyonlarında başarının yakalanması kullanılan bilginin doğru elde edilmesi ve faydalanılmasına bağlıdır. Örneğin kontrol fonksiyonunun etkinliğinin sağlanması, mevcut fiili durum hakkında doğru bilginin kullanılmasıyla yoluyla sağlanacaktır (Elibol, 2005). Bu durumun yanı sıra, bilişim teknolojileri sahasındaki meydana gelen bu gelişmeler neticesinde özellikle internet kullanım oranının büyümesi ve

bilgi toplumuna ulaşma aşamasındaki zorluklar kamu kesiminin de önemli şekilde etkilemiştir. Kamu kurumları bilişim teknolojileri kullanım yoğunluğunun artması ile birlikte önemli bir paradigma değişimi yaşamıştır. Bu kapsamda hem kurumlara hem de vatandaşlara daha etkin hizmetler vermeye başlamıştır (Web 3. 2018).

Kamu kurumlarında hizmetlerin etkin yürütülmesinin bir öğesi de kurulan etkin iç kontrol sistemidir. Kamu kurumları açısından, günümüzde iç kontrol fonksiyonunu etkin kullanabilmelerini sağlayan birçok bilişim teknolojisi mevcuttur. Özelikle kurumlarda iç kontrol sistemi bileşeni bilgi ve iletişimin etkinliğinin sağlanması için kurumlarda (Doğu, 2011);

• E-Posta ile iletişim yaygınlaşması,

• Kurumun web sayfaları değişikliklere uygun bir şekilde güncellenmesi,

• Teknolojik alt yapı geliştirilmesi,

• Kurumun özgün bilgilerinin korunması için veri sisteminin kurulması,

• Web sitesi, e-dergi, e-bülten, gibi elektronik yayınlardan (teknolojik imkanlar) yararlanmak suretiyle üst yönetimce operasyonel birimlere sürekli bilgi paylaşımı yapılması,

• Evrak takibinin internet ortamına aktarımı için doküman yönetim sistemine geçilmesi gerekmektedir.

Root (1998)'a göre iç kontrol sisteminin hem fırsatlar sunabilmesi hem de başarısızlık potansiyeli minimize edebilmesi için teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilmesi gerekmektedir. Fıkırkoca (2013)'ya göre kamu kurumlarındaki iç kontrol faaliyetleri ile bu kurumların sahip olduğu teknoloji birbiriyle ilişkilidir ve bu nedenle kamuda iç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi ve etkinliğinin sağlanmasında gerekli olan teknolojik alt yapının kurulması ve işletilmesi önemli bir unsurdur. Cao et al., (2017) yaptıkları araştırmada, iç kontrol sistemine yapılan bilişim teknolojileri yatırımları ile iç kontrol etkinliğinin sağlanmasında önemli bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yang et al., (2011) bilişim teknolojileri uygulamasının iç kontrol sistemi etkinliği üzerindeki etkisi üzerine yürüttükleri bir araştırmada, iç kontrol sisteminin otomasyon sistemi ile entegre olarak kullanıldığında sistemin etkinliğinin yükseldiğini böylece iç kontrol sisteminin organizasyonel hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Wang et al., (2011) bilgi teknolojilerinin iç kontrol sistemine etkisi üzerine yaptıkları araştırmada, kurumlarda bilgi teknolojisi kullanımının daha yüksek seviyede olması durumunda, iç kontrol sisteminin hedefleri arasında yer alan performans yükselmesi

ile yasalara uyumun o kadar iyi olacağını belirtmişlerdir. Chen et al., (2014) bilgi teknolojileri kapasitesinin iç kontrol sistemi etkinliği ve denetim maliyetleri üzerindeki etkisi üzerine yaptıkları araştırmada, kurumların bilgi teknolojileri kapasiteleri ile iç kontrol sistemi etkinlikleri arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır ve bilgi teknolojileri yeterliliği iyi olan kurumların iç kontrol etkinlikleri artacaktır.

H-4. Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif yönde etkiler.

5. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu bölümde kamu iç kontrol sistemi etkinliği analizi başlığında gösterilen araştırma modeline bağlı olarak oluşturulan hipotezler test edilecektir. Bu kapsamda; ana kütle ve örneklem seçimi, araştırma yöntemi, ölçek geliştirme ve araştırmada kullanılan analizler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

5.1. Araştırmanın Amacı, Modeli ve Hipotezleri

Bu tez çalışmasının amacı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörleri belirlemek, bu faktörlerin kamu iç kontrol sistemine etkisini ortaya koyacak bir model önermek ve bu modeli devlet üniversiteleri çalışanları üzerinde test etmektir.

Bu çalışmada cevap aranan ana soru: Kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörler nelerdir?

Bu sorudan hareketle özel olarak cevap aranan sorular ise;

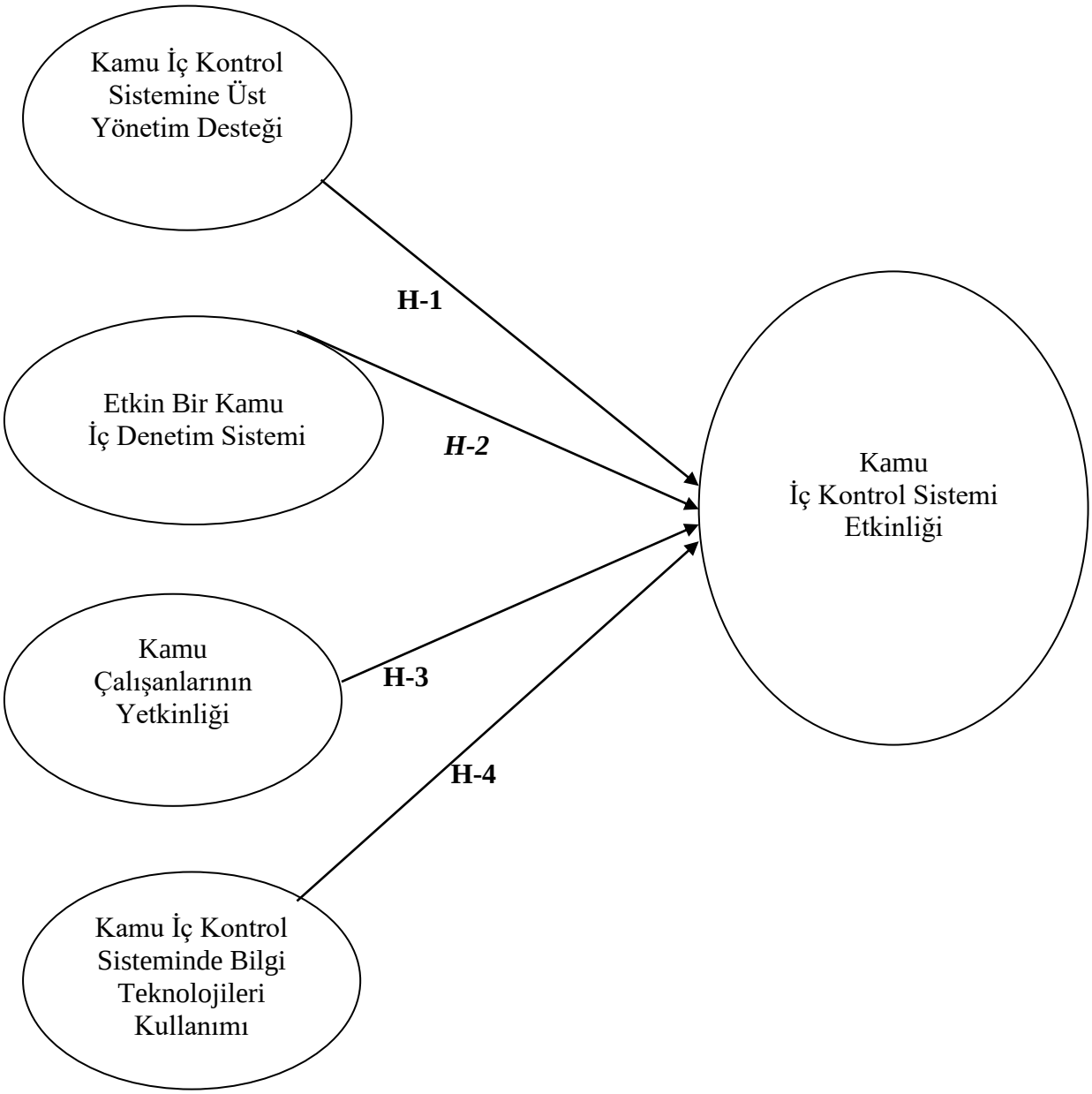
1.Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

2.Etkin kamu iç denetim sistemi, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

3.Kamu çalışanlarının yetkinliği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

4.Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini nasıl etkiler?

Teorik öngörüye dayanarak araştırmada kullanılacak bağımlı ve bağımsız değişkenlerin ilişkisini test etmek için geliştirilen kavramsal model, aşağıdaki şekil 5.1. de gösterilmiştir.



Şekil 5.1. Araştırma Modeli

Kavramsal modelde; kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, etkin kamu iç denetim sistemi,, kamu çalışanlarının yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımının, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini doğrudan etkilediği öne sürülmektedir. Bu çerçevede geliştirilen hipotezler ise aşağıdaki gibidir;

H-1. Kamu iç kontrol sistemine üst yönetimin desteği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkiler.

H-2. Etkin bir kamu iç denetim sistemi, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitifi etkiler.

H-3. Kamu çalışanlarının yetkinliği, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkiler.

H-4. Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif yönde etkiler.

5.2. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmamızın ana kütlesini, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun III/A Sayılı cetvelinde yer alan; devlet üniversiteleri çalışanları oluşturmaktadır. Araştırmada zaman kısıtı, maliyet kısıtı ve araştırma konusu farkındalığından dolayı örneklem alanı olarak Türkiye'de faaliyet gösteren devlet üniversitelerinin İç Denetim Birimleri/Başkanlıkları ile Strateji Daire Başkanlığında görev yapan çalışanlar olarak belirlenmiştir.

Ana kütleden oluşturulan örneklemdeki İç Denetim Birimleri/Başkanlıkları ve Strateji Geliştirme Daire Başkalıkları çalışanlarından gerekli verinin en iyi şekilde temin edilebilmesi amacıyla anket uygulaması tercih edilmiştir.

Araştırma konusu için oluşturulan modelde yer alan değişkenler dikkate alınarak anket uygulaması için özellikle iç denetçi ataması yapılmış kamu idarelerine ulaşılmaya çalışılmıştır. Ankette her bir değişken için oluşturulan ifadeler bölümler halinde yer almaktadır. Ankete katılımın sağlanabilmesi amacıyla ilgili birimlerin yöneticileri ile yüz yüze görüşmeler yapılmış, araştırma konusu hakkında bilgi verilmiş ve basılı anket formlarının doldurulmaları sağlanmıştır.

Devlet üniversitelerinin İç Denetim Birimleri/Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme Başkanlıklarında görev yapan personele yüz yüze uygulanan ankete 48 iç denetçi, 128 strateji geliştirme personeli olmak üzere toplam 176 personel katılmıştır.

5.3. Veri Toplama Yöntemi

Araştırma için oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla uluslararası literatürde geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçekler araştırılmış ve araştırma konusu için uygun görülen ölçekler ingilizceden türkçeye çevrilerek çalışmaya dahil edilmiştir.

Araştırma konusu ile ilgili olarak, demografik özellik ölçümü dışındaki bütün ölçümlerde değişkenleri değerlendirmede kolaylık olması için 5'li likert tipi değerlendirme seçeneği oluşturulmuştur.

Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği ölçeği için Cohen and Sayag (2010) ile Alzeban and Gwilliam (2014) ölçeklerinden uyarlama yapılarak yararlanılmıştır. Bu ölçek toplam 9 sorudan oluşmaktadır.

Kamu iç denetim sistemi etkinliği ölçeği için Alzeban and Gwilliam (2014) çalışmasından yararlanılmıştır. Bu ölçek toplam 15 sorudan oluşmaktadır.

Kamu çalışanlarının yetkinliği ölçeği için Schwarzer and Jerusalem (1995) genel yetkinlik ölçeği çalışmasından yararlanılmıştır. Bu ölçek toplam 10 sorudan oluşmaktadır.

Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı ölçeği için Aunga and Ilomo (2017) çalışmasından yararlanılmıştır. Bu ölçek toplam 7 sorudan oluşmaktadır.

Araştırmamızın bağımlı değişkeni olan kamu iç kontrol sistemi etkinliği için ise Aziz et al., (2015) çalışmasından yararlanılmıştır. Bu ölçek toplam 10 sorudan oluşmaktadır.

5.4. Araştırma Yöntemi

Demografik veriler analizi sonrasında ölçek verileri PLS (Kısmi En Küçük Kareler) tabanlı yapısal eşitlik modellemesi ile analiz edilmiştir. PLS tekniği ile yapılan analizde Smart PLS 3.0 paket programı kullanılmıştır.

Son zamanlarda En Küçük Kareler Yöntemi (PLS), nedensel ilişkileri açıklayan ve araştırma modelini test eden çok değişkenli bir modelleme tekniği olarak sıkça kullanılmaktır (Johnson et al., 2001).

PLS (Kısmi En Küçük Kareler) küçük örneklem analizlerinde etkin sonuçlar sunan ve verilerdeki normallik ve homojenlik ihtiyaçlarını da zorunlu tutmayan bir analiz tekniğidir (Hair et al., 2014).

Kısmi küçük kareler yol analizi (PLS) yaklaşımı, bileşen analizi ve çoklu regresyon analizlerinin sonuçlarını birleştiren ve genelleştiren bir analiz tekniği olarak kullanılmaktadır. Bu yaklaşımda büyük bir bağımsız değişken kümesinden bağımlı değişken kümesini ortaya çıkarmak için oldukça yardımcı bir modeldir (Abdi, 2003).

PLS (Kısmi En Küçük Kareler) ölçülen araştırma modelinin psikometrik özellikleri (yapısını) ve ortaya koyulan yapısal modelin parametrelerini (modeldeki

değişkenler arasındaki ilişkinin derecesi ve anlamlılık düzeyi) aynı anda değerlendirmektedir (Bal vd., 2015).

Sonuç olarak araştırma modelimizdeki bağımlı değişken ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin ortaya konulmasında sağlayacağı katkı göz önünde bulundurularak Smart PLS (Kısmi En Küçük Kareler) 3.0 programı kullanılarak yapılan analiz çalışmaları bu yardımcı program aracılığıyla anlamlandırılmıştır.

5.5. Analiz ve Bulgular

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler Smart PLS 3.0 paket programından yararlanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış, araştırma modelinde gösterilen ilişkiyi analiz etmek için model anlamlılığının ölçümü, modelin güvenilirliği ve geçerlilik ölçümü, yapısal eşitlik analiz teknikleri kullanılmıştır.

5.5.1. Demografik Göstergeler

Bu bölümde ankete katılan kişilerin yaş, kamu kurumlarındaki görevleri ve eğitim durumları incelenmiştir.

Tablo 5.1. Ankete Katılanların Yaş Dağılımı Tablosu

Yaş	Frekans	Yüzde
18-30	26	14,68
31-40	61	34,65
41-50	75	42,61
51 ve üstü	14	7,96
Toplam	176	100

Tablo.5.1 de ankete katılan kişilerin yaş dağılımları verilmiştir. Katılımcıların %.14,78'i 18 ile 30 yaş arasında, %34,65'i 31 ile 40 yaş arasında, % 42,61'i 41 ile 50 yaş arasında ve % 7,96'sı 51 ve üstü yaş aralığında yer almaktadır.

Bu sonuçlara göre araştırmaya en yüksek katılımın 41 ile 50 yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 5.2. Ankete Katılanların Eğitim Durumu Dağılımı

Eğitim	Frekans	Yüzde
Lise	15	8,6
Önlisans	8	4,5
Lisans	104	59,1
Yüksek Lisans	44	25
Doktora	5	2,8
Toplam	176	100

Tablo.5.2 de ankete katılan kişilerin eğitim durumları dağılımı verilmiştir. Buna göre katılımcıların; % 2,8'i doktora, % 25'i yüksek lisans, % 59,1'i lisans, %4,5'i ön lisans ve % 8,6'sı lise mezunudur. Bu sonuçlara araştırmaya göre en yüksek katılımın % 59,1 ile lisans mezunlarından olduğu görülmektedir.

Tablo 5.3. Ankete Katılanların Ünvan Dağılımı Tablosu

Kamu Görevi	Frekans	Yüzde
Kamu İç Denetçisi	50	28,41
Daire Başkanı	5	2,84
Şube Müdürü	18	10,24
Şef	15	8,52
Mali Hizmetler Uzmanı	15	8,52
Bilgisayar İşletmeni	25	14,20
Diğer	48	27,27
Toplam	176	100

Tablo.5.3.de anket uygulanan kişilerin kamu kurumlarındaki pozisyonlarına göre dağılımları gösterilmiştir. Buna göre ankete katılanların % 28,41'i kamu iç denetçisi, %' 2,84'ü daire başkanı, % 10,24'ü şube müdürü, % 8,82'si şef, % 8,82'si mali hizmetler uzmanı, % 14,20'si bilgisayar işletmeni ve % 27,27'si ise diğer çalışanlardan oluşmaktadır. Bu sonuçlara göre araştırmaya en yüksek katılımın % 28,41 ile kamu iç denetçisi olduğu görülmektedir.

5.5.2. Modelin Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçümü

Öncelikli olarak veri setinde yer alan bağımlı ve bağımsız değişken isimleri düzenlenmiştir. Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği değişkeni "KİKSÜYD", etkin kamu iç denetim sistemi "EKİDS", kamu çalışanları yetkinliği

“KÇY”, kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımı “KİKSBTK”, kamu iç kontrol sistemi etkinliği “KİKSE” olarak adlandırılmıştır.

Kamu iç kontrol sistemi etkinliğine ilişkin olarak oluşturulan araştırma modelinde hipotezlerle ifade edilen parametreler için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi ile araştırma modelinin uyumluluğu test edilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi uygulanırken faktörlerin minimum 0,50 değerinde olması önerilmiştir (Hulland, 1999; Hair et al., 2014). Analiz sonuçlarına göre faktör yükleri, 0.5’ten daha büyük göstermektedir.

Tablo 5.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi Tablosu

	EKİDS	KÇY	KİKSBTK	KİKSE	KİKSÜYD
EKİDS1	**0,71**	0,119	0,295	0,396	0,351
EKİDS10	**0,749**	0,195	0,34	0,378	0,378
EKİDS11	**0,791**	0,312	0,346	0,418	0,393
EKİDS13	**0,738**	0,279	0,328	0,416	0,372
EKİDS14	**0,641**	0,298	0,486	0,456	0,543
EKİDS2	**0,77**	0,182	0,318	0,49	0,462
EKİDS3	**0,748**	0,185	0,335	0,481	0,423
EKİDS4	**0,638**	0,063	0,392	0,433	0,426
EKİDS5	**0,8**	0,163	0,427	0,543	0,453
EKİDS6	**0,715**	0,244	0,304	0,433	0,388
EKİDS7	**0,769**	0,308	0,314	0,392	0,384
EKİDS8	**0,757**	0,275	0,399	0,428	0,451
EKİDS9	**0,789**	0,273	0,34	0,302	0,338
KÇY1	0,231	**0,644**	0,171	0,246	0,135
KÇY10	0,228	**0,725**	0,247	0,295	0,240
KÇY2	0,18	**0,677**	0,212	0,318	0,239
KÇY3	0,134	**0,738**	0,327	0,319	0,267
KÇY4	0,317	**0,786**	0,277	0,269	0,242
KÇY5	0,218	**0,748**	0,147	0,145	0,150
KÇY6	0,241	**0,756**	0,221	0,287	0,243
KÇY7	0,184	**0,666**	0,165	0,199	0,199
KÇY8	0,155	**0,769**	0,217	0,209	0,156
KÇY9	0,279	**0,807**	0,241	0,316	0,298
KİKSBTK1	0,388	0,242	**0,799**	0,468	0,521
KİKSBTK2	0,292	0,263	**0,803**	0,427	0,518
KİKSBTK4	0,4	0,206	**0,79**	0,568	0,650
KİKSBTK5	0,535	0,35	**0,829**	0,635	0,698
KİKSBTK6	0,256	0,137	**0,671**	0,458	0,513
KİKSBTK7	0,326	0,242	**0,758**	0,508	0,530
KİKSE2	0,442	0,298	0,439	**0,729**	0,480
KİKSE5	0,41	0,241	0,643	**0,808**	0,671

KİKSE8	0,478	0,287	0,45	**0,739**	0,538
KİKSE9	0,48	0,319	0,495	**0,78**	0,582
KİKSÜYD2	0,464	0,254	0,629	0,654	**0,850**
KİKSÜYD3	0,398	0,288	0,608	0,58	**0,804**
KİKSÜYD4	0,525	0,244	0,62	0,643	**0,786**
KİKSÜYD5	0,539	0,249	0,566	0,607	**0,834**
KİKSÜYD6	0,407	0,239	0,462	0,55	**0,667**
KİKSÜYD7	0,371	0,175	0,4	0,521	**0,655**
KİKSÜYD8	0,379	0,216	0,646	0,483	**0,740**
KİKSÜYD9	0,321	0,176	0,539	0,535	**0,709**
KİKSÜYD1	0,335	0,221	0,553	0,375	**0,632**

Faktör analizi sırasında; kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği 9, etkin kamu iç denetim sistemi 13, kamu çalışanlarının yetkinliği 10, kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımı 6 ve kamu iç kontrol sistemi etkinliği 4 soru ile ifade edilmiştir. Etkin kamu iç denetim sistemi sorularından 2, kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımı sorularından 1 ve kamu iç kontrol sistemi etkinliği sorularından 6 adet soru analize dahil edilmemiştir.

Kleijnen, Ruyter and Wetzels (2007)'in çalışmalarında olduğu gibi bu araştırmada da, bağımlı ve bağımsız tüm değişkenler için reflektif ölçeklerden yararlanılmıştır. Bu kapsamda güvenilirliğin ölçülmesi için kompozit ölçek güvenilirliği (CR) ve hesaplanan ortalama varyans (AVE) kullanılmıştır.

Kompozit güvenilirlik (composite reliability) analizinde tüm yapıların 0.70 değerinin üzerinde olduğu görülmektedir. Bu değer sınır değer olarak kabul edilen 0.60 değerinden büyük olduğundan içsel tutarlılığın bulunduğu sonucuna ulaşılabilir (Bagozzi and Yi, 1988).

Tüm yapılar için hesaplanan ortalama varyans (AVE) değerleri 0,538 ile 0,604 değerleri arasında değişmektedir. AVE değerlerinin bu değerler arasında çıkması tüm yapıların birbirlerinden ayrıştığını ifade etmektedir (Fornell and Larcker, 1981). Bu durum araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirliklerine ve geçerliliklerine bir delil niteliğindedir.

Tablo 5.5. Bileşik Güvenilirlik ve Geçerlilik Tablosu

	Cronbach's Alpha (α)	Composite Reliability (CR)	Average Variance Extracted (AVE)
EKİDS	0,931	0,940	0,550
KÇY	0,905	0,921	0,538
KİKSBTK	0,868	0,901	0,604
KİKSE	0,763	0,849	0,585
KİKSÜYD	0,899	0,918	0,556

Kamu iç kontrol sistemi etkinliğine yönelik olarak oluşturulan ölçeklerin güvenirlilik sorgulanmasında ayrıca Cronbach Alpha (α) testinden faydalanılmıştır. Cronbach Alpha (α), ölçütü iki veya daha fazla ölçeğin içsel ve güvenirlik tutarlılığını belirlemek amacıyla kullanılan bir katsayıdır (Cronbach, 1951). Cronbach Alpha (α) katsayısı, 0 ile 1 değerleri arasında yer almaktadır. Katsayı 1'e yaklaştıkça güvenilirliği de o kadar yüksek olmaktadır (Davis, 1996). Cortina, (1993) bu katsayısının 0.70'den büyük olmasının gerektiğinin önemine vurgu yapmıştır. Tablo 5.5. görüleceği üzere tüm değişkenler 0,70 değerinin üzerindedir.

Tablo 5.6. da gizli değişken korelasyonları tablosuna yer verilmiştir. Gizli değişken korelasyonları, Average Variances Extracted (AVE) değerleriyle birlikte değerlendirilir. Bu korelasyonların aynı sütün ve satırdaki diğer değerlerden büyük olması durumunda anlamlı bir netice elde edildiği kabul edilmektedir. Bu değerler biçimlendirici gizli değişkenler için yumuşak bir etkiyi temsil eder (Fornell and Larcker, 1981; Kock, 2012). Bu doğrultuda yapılan analiz neticesinde elde edilen sonuçlar beklenilen kriterleri karşılayarak anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 5.6. Gizli Değişken Korelasyonlar Tablosu

	EKİDS	KÇY	KİKSBTK	KİKSE	KİKSÜYD
EKİDS	1				
KÇY	0,297*	1			
KİKSBTK	0,485*	0,315*	1		
KİKSE	0,589*	0,372*	0,669*	1	
KİKSÜYD	0,564*	0,308*	0,747*	0,748*	1,000

Not: * simgesi değişkenlerin % 1 seviyesinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.6. de yer alan değişkenler arasındaki korelasyonlara ait sonuçlara göre;

Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği ile kamu iç kontrol sistemi etkinliği arasındaki (r = 0,748, p < 0,01) pozitif yönlü ve anlamlı korelasyon vardır.

Etkin bir kamu iç denetim sistemi ile kamu iç kontrol sistemi etkinliği arasındaki (r = 0,589, p < 0,01) pozitif yönlü ve anlamlı korelasyon vardır.

Kamu çalışanlarının yetkinliği ile kamu iç kontrol sistemi etkinliği arasındaki (r = 0,372, p < 0,01) pozitif yönlü ve anlamlı korelasyon vardır.

Kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı ile kamu iç kontrol sistemi etkinliği arasındaki (r = 0,669, p < 0,01) pozitif yönlü ve anlamlı korelasyon bulunaktadır.

Tablo 5.7. Ayrıştırma Geçerlilik Tablosu

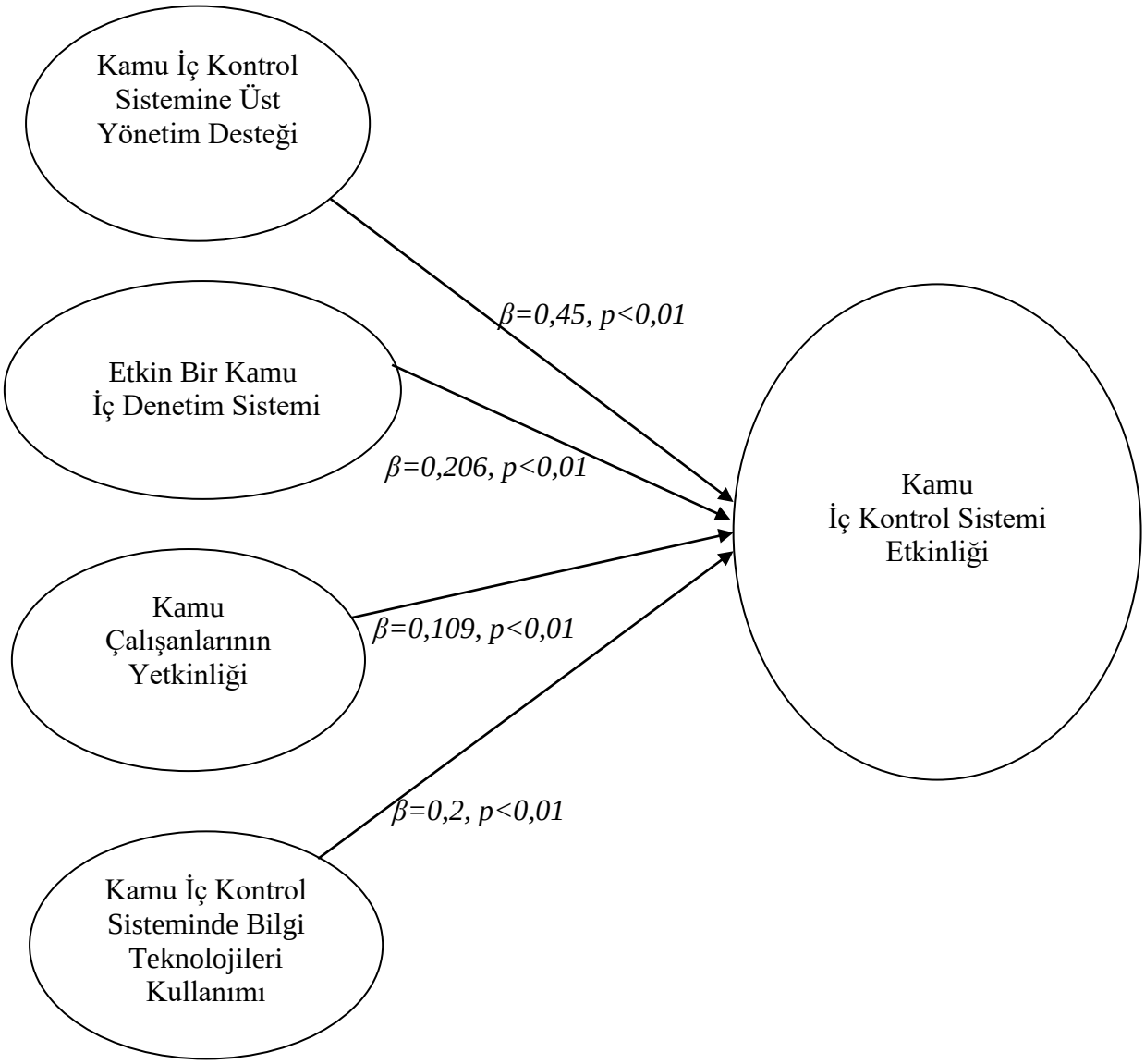
	EKİDS	KÇY	KİKSBTK	KİKSE	KİKSÜYD
EKİDS	**0,741**				
KÇY	0,297	**0,733**			
KİKSBTK	0,485	0,315	**0,777**		
KİKSE	0,589	0,372	0,669	**0,765**	
KİKSÜYD	0,564	0,308	0,747	0,748	**0,746**

Tablo 5.7. koyu siyah renkli değerler AVE değerlerinin karekökünü, açık renkli değerler ise iç ilişki katsayılarını ifade etmektedir. AVE değerlerinin karekökünün kendi sütununda yer alan iç ilişki katsayı değerlerinden yüksek olması durumunda ayırma geçerliliğinden bahsedilebilir. Bu açıklamalara göre modelin ayrıştırıcı geçerliliğinin sağlandığı söylenebilir.

5.5.3. Yapısal Eşitlik Analiz Sonuçları

PLS taban esaslı yapısal eşitlik modelleri, küçük örneklemlerde, normal dağılıma elverişliliği bulunmayan ve kategorize edilmiş olan dataların analizinde avantaj sağlayan bir tekniktir (Hair et al., 2014).

Yapısal eşitlik (SEM) analizi, çalışmamızda yer alan unsurların: kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin, kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, etkin kamu iç denetim sistemi, kamu çalışanlarının yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı arasındaki ilişkileri araştırmaktadır. Yapısal eşitlik (SEM) sonuçlarına göre bağımlı ve bağımsız etkenler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi şekil 5.2. gösterilmiştir.



Şekil 5.2. (SEM) Yapısal Eşitlik Modeli

Şekil 5.2.'de görüleceğe üzere kamu iç kontrol sistemi etkinliği ile kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği arasında (β=0,45 p<0,01), etkin kamu iç denetim sistemi ile (β=0,206 p<0,01), kamu çalışanları yetkinliği ile (β=0,109 p<0,01), ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı ile (β=0,2 p<0,01) pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Buna göre kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, kamu iç denetim sistemi etkinliği, kamu çalışanları yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımı arttıkça kamu iç kontrol sisteminin etkinliği artmaktadır.

Tablo 5.8. Yol Katsayıları ve P Değerleri Tablosu

	Yol	Yol Katsayısı	P değeri	Geçerlilik
Hipotez 1	KİKSÜYD >>>> KİKSE	β= 0,45**	0,000	**Desteklenmiştir**
Hipotez 2	EKİDS >>>>>>> KİKSE	β= 0,206**	0,001	**Desteklenmiştir**
Hipotez 3	KÇY >>>>>>>>>>KİKSE	β= 0,109*	0,026	**Desteklenmiştir**
Hipotez 4	KİKSBTK >>>>> KİKSE	β= 0,2**	0,008	**Desteklenmiştir**
R^2	0,623			
Q^2	0,338			

Not: * ve ** simgeleri sırayla değişkenlerin %1, ve %5 seviyelerinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

Chin (1998)'e göre PLS yapısal modelinde içsel değişkenler R^2 ve Q^2 değerleri üzerinden değerlendirilir. Buna göre R^2 değeri 0-1 aralığında değer almaktadır. R^2 değeri 1'e yaklaştıkça etkisi büyümektedir. R^2 değerinin 0,26'dan büyük olması yüksek etki gücüne sahip olduğunun göstergesidir (Cohen, 1988). Buna göre R^2 değerinin etki seviyesinin yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 5.8. de yer alan Q^2 değeri yapısal uygunluğa göre oluşturulan modelin tahmin edebilme kapasitesini gösterir. Q^2 değerinin 0'dan büyük olması modelin uyumluluğunun göstergesidir. Buna göre tablo 5.8. de görüleceği üzere elde edilen Q^2 değerine göre modelin öğeleri için tahmin edebilme kapasitesi makul seviyededir.

Sonuç olarak kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteğinin, etkin kamu iç denetim sisteminin, kamu çalışanları yetkinliğinin ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımının, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif yönde anlamlı etkilemektedir. Bu sonuçlar, H1, H2, H3, H4 hipotezlerinin desteklendiğini göstermektedir.

6. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Kamu kurumları, gelişen ve yükselen yönetim trendlerini takip etmeye çalışmakta ve bu yolla yönetim fonksiyonlarını devamlı olarak iyileştirerek paydaşlarına katma değer sağlamayı hedeflemektedirler. Bu çerçevede, özel sektörde olduğu gibi kamu kesiminde de gelişen ve yükselen yönetim kontrol sistemi araçlarından birisi de iç kontrol sistemidir.

Dünyada modern yönetim biliminin uzantıları olarak görülen risk yönetimi, kurumsal yönetim gibi kavramlarla ilişkili olan iç kontrol sisteminin önemi her geçen gün artmakta ve geniş bir uygulama alanına sahip olmaktadır.

Kamu sektörü açısından ele alındığında dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede uygulanmakta olan iç kontrol sistemi bir çok uluslar arası kuruluş için de yönetime yardımcı bir araç niteliğindedir.

Avrupa Birliği ülkelerinin birçoğunda kamu sektöründe etkin olarak uygulanan Coso modeli esaslı iç kontrol sistemi, Avrupa Birliğine aday ülkeler için yararlı ve gerekli görülmekte bu ülkelerin kamu yönetim sistemlerinde uygulanması tavsiye edilmektedir.

Ülkemiz açısından Avrupa Birliğine katılım sürecinde kamu yönetimine yönelik yapısal dönüşümlerin başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesi olarak değerlendirilmektedir. Bu yasanın bir alt çıktısı olan ve kamu idarelerinde etkin bir yönetim sisteminin oluşturulması için gerekli olan kontrol fonksiyonunun karşılığı iç kontrol sistemidir.

Kamu sektörü açısından ise her ne kadar Avrupa Birliği müktesebatı çerçevesinde 5018 Sayılı Yasa ile kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması zorunluluğu getirilmiş olsa da Sayıştayın yayınladığı "Kamu İdareleri Genel Denetim" raporlarından anlaşılacağı üzere kamu iç kontrol sistemi etkinliği istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Bu durumun bir sonucu olarak da Avrupa Birliği ile yürütülen müzakere sürecinde "Mali Kontrol" başlıklı 32. Faslın kapatılamadığı görülmektedir.

Kamu yönetimi açısından Avrupa Birliğiyle yürütülen müzakereler neticesinde 32. Faslın kapatılması için Orta Vadeli Mali Planda Avrupa Birliği müktesebatına uygun, risk esaslı, etkin izleme fonksiyonu olan, kurumsallaşmış, etkin kamu iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmektedir.

Bu hedef doğrultusunda etkin bir iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde oluşturulmasına yönelik yol haritasının oluşturulması ve kamu iç kontrol sistemini etkinleştiren faktörlerin ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Bu tez çalışmasının amacı, kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına etki eden faktörleri belirlemek, bu faktörlerin kamu iç kontrol sistemine etkisini ortaya koyacak bir model önermek ve bu modeli devlet üniversiteleri çalışanları üzerinde test etmektir.

Bu amaç doğrultusunda, Türkiye'de faaliyet gösteren devlet üniversitelerinin İç Denetim Birimi Başkanlıkları ve Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı çalışanlarına kurumlarındaki fiili uygulamalar dikkate alarak anket çalışmasına katılması hedeflenmiştir. Bu kurumlarda görev yapan 176 kişiye uygulanan anket çalışmasında elde edilen veriler Smart PLS 3.0 programı yardımıyla analiz edilmiş, hazırlanan soruların istenilen amaca uygunluğu araştırılmış ve uygun olmayan sorular eleminize edilmiştir.

Araştırma modelimize göre kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği, etkin kamu iç denetim sistemi, kamu çalışanları yetkinliği ve kamu iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri kullanımının bağımlı değişkenimiz olan kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif ve anlamlı etkilediği sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak elde edilen istatistiksel sonuçlara göre kamu iç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanabilmesi için;

Kamu iç kontrol sistemine üst yönetim desteği açısından, üst yönetimin; iç kontrol departmanlarında yeterli sayıda personel tahsisini sağlaması, personele yönelik eğitim vb. faaliyetlerin teşvikinin sağlaması, iç kontrol çalışmalarına yeterli bütçenin tahsis edilmesini sağlaması, iç kontrol departmanı imkanlarının iyileştirilmesi, çalışanların motive etmesi, çalışan ihtiyaçlarının farkındalığının bulunmasının, kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Etkin bir kamu iç denetim sistemi açısından, iç denetçi ataması yapılmış, yetkin iç denetçilerin finansal raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğini, faaliyetlerin etkin ve verimliliği, kurum içi ve kurum dışı düzenlemelere uygunluğu değerlendirerek kamu iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasına katkı sunacaktır.

Kamu çalışanlarının yetkinliği açısından, kamu idarelerinde mesleki yetkinlik yanında görevleri ile ilgili kritik süreçlerde analitik düşünebilen, problem çözücü ve alternatif çözüm yolları üretebilen personel istihdamının sağlanması iç kontrol

sisteminin anlaşılmasında, ortaya çıkabilecek eksikliklerin tespit edilmesinde doğrudan etkisinin olacağından yetkin personel istihdamının kamu iç kontrol sistemi etkinliği açısından önemli bir husustur.

Kamu iç kontrol sisteminde bilişim teknolojileri kullanımı açısından, kurumların bilişim teknolojileri yatırımları, bilişim teknolojileri alanında yetkin personel istihdamı ve bilgi teknolojileri faaliyetlerinin iç kontrol sistemi uygulamaları ile birlikte kullanılmasının (entegre olması) özellikle iç kontrol sisteminin fayda maliyet dengesi açısından kamu iç kontrol sistemi etkinliğini pozitif etkileyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Son olarak bu konuda araştırma kısıtı ve ileride yapılabilecek çalışmalara değinilecektir.

Bu araştırmada da, yapılan diğer alan araştırmalarında olduğu gibi bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Öncelikle iç kontrol sistemi etkinliğini etkilemede kullanılabilecek başka değişkenlerde bulunmaktadır. Bu bağımsız değişkenlerin zaman ve maliyet kısıtından hepsinin kullanılmamış olması yapılan araştırmanın önemli bir kısıtıdır. Araştırmamızdaki diğer bir kısıt ise araştırma kapsamı Türkiye'deki devlet üniversitelerinde görev yapan kamu iç denetçileri ve strateji geliştirme başkanlığı çalışanları üzerinde yapılmış olmasıdır. Çalışmanın tasarımı, yapılan analizler, elde edilen sonuçlar, sonuçların yorumlanması ve analizleri bu görevlere mensuplar dikkate alınarak yapılmıştır.

Bundan sonra yapılacak araştırmalarda, bu faktörlerin kamu iç kontrol sistemi etkinliğine etkisi 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundaki diğer Cetvellerde yer alan kamu kuruluşları üzerinden analiz edilebilir ve kamu iç kontrol sistemi etkinliğine etki eden faktörler başlığında özetlenen diğer faktörler araştırmalara dahil edilebilir.

KAYNAKLAR

Abdi, H., (2007), Partial Least Square Regression, in: Salkind N.J. (Ed.), Encyclopedia of Measurement and Statistics. Sage Reference, Thousand Oaks, CA, pp. 740-744.

Acar P., (2001), "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Maliye Dergisi, (136), 77-86.

Afiah A. A., & Azvari P. C., (2015), "The Effect of The Implementation of Government Internal Control System on The Quality of Financial Reporting of The Local Government and Its Impact on The Principles of Good Governance: A Research In District, City And Provincial Government In South Sumatera", 2nd Global Conferance on Business and Social Science, 811-818, Bali, Indonesia, 17-18 September.

Aksoy M., (2008), "Kamuda İç Kontrol – İç Denetim", Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Yayın No: 26.

Aksoy T., (2006), "Tüm Yönleriyle Denetim", Yetkin Yayınları, 2. Baskı.

Aksoy T., (2007), "Basel II ve İç Kontrol", Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:49.

Akyel R., (2010), "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (3), 1-22.

Alagöz A., (2008), "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü" Güncel İşletmecilik Konuları, Konya: Tablet Yayınları.

Alzeban, A., & Gwilliam, D., (2014), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector." Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 23(2), 74-86.

Anthony R., Dearden J. & Bedford N. M., (1989), "Management Control Systems", 6th edn. Homewood, Irwin.

Arcagök M. S. ve Yörük B., (2004), "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol / Çeviri", Maliye Dergisi, (145), 1-11.

Arcagök M. S., Yörük B., Oral E. ve Korkmaz U., (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler", Bütçe Dünyası Dergisi, (18), 3-9.

Arens A., Elder R. & Beasley M., (2006), "Auditing and Assurance Services An Integrated Approach", Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Arslan C., (2015), “İç Denetim”, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, Yayın No:82.

Aunga D.A.O. and Ilomo O., (2017), “Comparative Study on the Usage of Information Technology (It) On Internal Control Systems (Ics) In Private and Public Secondary Schools in Arumeru District.”, The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention, 4(1): 3231-3238.

Ayagre P., Gyamerah I. & Nartey J., (2014), “The Effectiveness of Internal Control Systems of Banks: The Case of Ghanaian Banks”, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 4, No. 2, pp 377- 389

Aziz M.A.A., Said J. & Alam M.M., (2015), “Assessment of the Practices of Internal Control System in the Public Sectors of Malaysia.”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, 10 (1), 43-62.

Bagozzi, R. P. & Yi, Y. (1988), “On the Evaluation of Structural Equation Models”, Journal of the Academy of Marketing Science, 16(1):74-94.

Bal, C. G., Ada, S. ve Çelik, A. (2012), “Bilişim Sistemleri Başarı Modeli ve Aile Hekimliği Bilişim Sistemleri”. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 9 (1), 35-46.

Biçer G. ve Düztepe Ş., (2003), “Yetkinlikler ve Yetkinliklerin İşletmeler Açısından Önemi”, Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi, 1 (2), 13-20.

Bilge S., (2014), “Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayın No:1, Ankara.

Bozkurt N., (2015), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Yayınları, 7. Baskı.

Brown. G. R., (1962), “Changing Audit Objectives and Techniques” The Accounting Review, 37 (1), 696-703.

Bümko, (2014), “Kamu İç Kontrol Rehberi”, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

Bülbül M., (2009), “Söyleşi”, Denetişim Dergisi, (3), 3-13.

Candan E., (2006), “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, Mali Hukuk Dergisi, (121), 48-66.

Candreva P. J., (2006), “Controlling Internal Controls”, Public Administration Review, 66(3), 463-465.

Cao J., Cheng Y. Lin B., Liu C. & Zhang L., (2017), “Can Information Technology Investment Improve Internal Control Effectiveness? Evidence from China”, 18th Annual Conferance, Asian Accademic Accaundant Association, 139-150, Bali-Indonesia, 22-23 November.

Chen Y., Smith A. L., Cao J., and Xia W., (2014), “Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, and Audit Fees and Delays.”, Journal of Information Systems: Fall 2014, Vol. 28, No. 2, pp. 149-180.

Cheng Q., B. Goh W. & Kim J. B., (2018), “Internal Control and Operational Efficiency” Contemporary Accaunting Research, Volume: 35, Issue:2, 1102-1139.

Chin W. W., (1998), ”The Partial Least Squares Approach for Structural Equation Modeling.” Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

Cohen A. & Sayag, G., (2010), “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants In Israeli Organizations”, Australian Accounting Review, 54 (20), 296-307.

Cohen J., (1988), “Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences”,Hillsdale, NJ: Lawrence Earlbaum Associates.

Cortina J. M., (1993), “What Is Coefficient Alpha? An Examination of Theory and Applications”, Journal of Applied Psychology, (78), 98–104.

Coso, (2013), “Internal Control-Integrated Framework”, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, New York.

Cronbach, L., (1951), “Coefficient Alpha and the Internal Structure of Test”, Psychometrica, Vol. 16, pp: 297-334.

Çaldağ Y., (2007), “Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri”, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Çavuşoğlu M. ve Duru O., (2007), “İç Denetim”, Siyasal Vakfı Bülteni, (20), 15-20.

Dabbagoğlu K., (2007), “İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:(82), 159-169.

Davis D., (1996), “Business Research for Decision Making”, Duxbury Press: USA.

De Koning R., (2007), “Public Internal Financial Control”, 1 ed., Belgium, 978-90-9021218-0.

Delice V., (2008) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi.

Demirbaş H., (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Gelişmeler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (7), 167-188.

Dickins D., O’Hara M. & Reisch J., (2011), “Frameworks For Establishing and Evaluating Internal Controls: A Primer and Case Study.” Journal of Case Research in Business and Economics, (3), 1-16.

Dumitrascu, M. & Savulescu, I., (2012), “Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies.”, IBIMA Publishing Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics. 1-10.

Dimitrijevic D., Milovanovic V. & Stancic V., (2015) “The Role of Company“s Internal Control System in Fraud Prevention” Financial Internet Quarterly e-Finanse, vol. 11, no. 3, pp. 34-44.

Dinapoli T. P., (2007), “Standards for Internal Control; In New York State Government” www.d/NewYorkStateComptroller.htm, (Erişim Tarihi: 02/03/2018).

Doğu A. H., (2011), “Kamu İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Bilgi ve İletişimin Önemi”, İnönü Üniversitesi XIII. 11.Akademik Bilişim Konferans Bildirileri, 81-86.

Dormán Z. I., Görgényi G. & Horváth M., (2013), “Evaluation of the Internal Control System at Central Budgetary Institutions”, Public Finance Quarterly, Vol:58 Issue:2, p:199-218.

Duncan J. B., Flesher D. L. & Stocks M. H., (1999), “Internal Control Systems in Us Churches”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 12 (2), 142-164.

Elibol H., (2005), “Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerindeki Etkileri”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (13), 155 162.

Eren E., (2016), “Yönetim ve Organizasyon”, Beta Basım Yayım. 12. Baskı.

Erdoğan M., (2001), “Denetim” Etam Yayınları. Eskişehir.

Ergen Z., (2016), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanununundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, (8), 93-115.

Ergüden E., (2009), “Kontrol Öz Değerlemesi”, Mali Çözüm Dergisi, (93), 45-59.

Feng M., Li C. & McVay S., (2009), “Internal Control and Management Guidance”, Journal of Accounting and Economics, (48), 190–209.

Fıkırkoca M., (2013), “Kamuda İç Kontrol Yolculuğu - II.”, Mali Yönetim Dergisi, (94) 67-73.

Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981). “Evaluating structural models with unobservables variables and measurement error”, *Journal of Marketing Research*, 28, 39-50.

Frazer L., (2012), “The Effect of Internal Control on the Operating Activities of Small Restaurants” Journal of Business & Economics Research”, 10(6), 361-374.

Giriūnas L., (2009), “Evaluation of Condition Of Internal Control System In The Company”, Ekonomika Ir Vadyba: Aktualijos Ir Perspektyvos, Vol. 1, No. 14, pp. 103–113.

Güredin E., (2014), “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, Türkmen Kitapevi.

Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2014). “A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)”, SAGE Publications.

Heier, J., Dugan M.& Sayers D., (2005), “A Century of Debate for Internal Controls and Their Assessment: a Study of Reactive Evolution”, Accounting History, 10:3, 39–70.

Hair, J.F., Sarstedt L., Hopkins M. and Kuppelwieser, V., G. (2014). “Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). An emerging tool in business research.” European Business Review, 26(2), 106-121.

Hermanson H. M. and Hermanson D. R., (1994), “The İnternal Control Paradox: What Every Manager Should Know”, Rewiev of Business, (2), 29-33.

Hightower R., (2009), “Internal Controls Policies and Procedures”, John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey.

Hulland, J., (1999). “Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies”, *Strategic Management Journal*, 20 (2), 195-204.

İDKK, (2013), “Kamu İç Denetim Rehberi”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK, (2014), “Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Johnson, M.D., Gustafsson, A., Andreassen, T.W., Lervik, L., & Cha, J., (2001), ”The evolution and future of national customer satisfaction index models.” Journal of economic Psychology, 22(2), 217-245.

Jokipii A., (2010), “Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: a Contingency Theory Based Analysis”, Journal of Management Governance, 14, pp. 115-144.

Karagiorgos T., Drogalas G. & Dimou A., (2010), “Effectiveness Of Internal Control System In The Greek Bank Sector”, The Southeuropean Review of Business Finance and Accounting, (5), 47-51.

Kaval H., (2003), “Muhasebe Denetimi”, Akademik Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Ankara.

Kaya B., (2014), “İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları” İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayın No:1, Ankara.

Kaya B., (2015), “Kurumsal Performansı Arttırmak İçin İç Denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kepekçi C., (2004), “Bağımsız Denetim”, Avcıol Basın Yayın, 5. Baskı.

Kesik A., (2005), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (9), 94-114.

Keskin D. A., (2009), “Kamu ve Özel Sektörde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirmesi”, Denetişim Dergisi, (3) 14-21.

Kewo C., (2017), “The Influence of Internal Control Implementation and Managerial Performance on Financial Accountability Local Government in Indonesia”, International Journal of Economics and Financial Issues, 7(1), 293-297.

Kılınç K., (2010), “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi” Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi.

Kiptum D. K. and Maturi W., (2017), “Factors Affecting Effectivenes of Internal Control Systems in the County Governments in Kenya: The Case of Elgeyo Marakwet County”, International Journal of Management and Commerce Innovations, Vol. 4, Issue 2, 330-338.

Kleijnen M., Ruyter K. De and Wetzels M., (2007) "An assessment of value creation in mobile service delivery and the moderating role of time consciousness," Journal of Retailing, Vol. 83, No. 1: 33-46.

Kock N., (2012) “Warp PLS 3.0 User Manual”. Laredo, Texas: ScriptWarp Systems.

Korkmaz U., (2007), “Kamuda İç Denetim (1)”, Bütçe Dünyası, Ankara (25), 4-15.

Kumuthinidevi S., (2016), “Study on Effectiveness of the Internal Control System in the Private Banks of Trincomalee”, International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 6, Issue 6, 600-612.

Kurnaz N. ve Çetinoğlu T., (2010), “İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar”, 1.Basım, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Kürklü E., (2014), “Kamu İdarelerindeki İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi: Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi.

Lalic S, Jovanovic D., Nikolic M., & Vulovic V., (2011), “Internal Control and Problems of Modern Management In The International Environment.”, Research Journal of Agricultural Science, 43 (3), 406-415.

Langfield-Smith K., (1997), “Management Control Systems and Strategy: A Critical Rewiew”, Accounting, Organizations and Society, 22 (2), 207-232.

Lansiluoto A., Jokipii A. & Eklund T., (2016), “Internal Control Effectiveness - A Clustering Approach”, Managerial Auditing Journal, 31 (1), 5-34.

Lee, T. A., (1971), “The Historical Development of Internal Control From The Earliest Times to the End of the Seventeenth Century.”, Journal of Accounting Research, 9(1), 150-157.

Mahadeen, B., Al-Dmour R., Obeidat B. Y. & Tarhini A., (2016), “Examining the Effect of the Organization‟s Internal Control System on Organizational Effectiveness: A Jordanian Empirical Study”, International Journal of Business Administration, 7(6), 22-41.

Mabiddo S. A., (2015), “Impact of Internal Audit Unit on the Effectiveness of Internal Control System of Tertiary Educational Institutions in Adamawa State-Nigeria”, International Journal of Humanities Social Sciences and Education Volume 2, Issue:5, 140-156.

Moeller R.R., (2013), “Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework”, New York: Wiley & Sons.

Morris J. J., (2011), “The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls Over Financial Reporting”, Journal Of Informatıon Systems, 25 (1), 129-157.

O’Leary C., Iselin E. & Sharma D., (2006), “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors’ Evaluations of Internal Control”, Pacific Accounting Review, Vol. 18, Issue 2, 68-95.

Onur A., (2014), “Avrupa Birliği’nde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Merkezi Uyumlaştırma Yapılanmasına Yönelik Avrupa Birliği Yaklaşımı”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayın No:1, Ankara.

Önen S. M. ve Özmen B., (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, Sayıştay Dergisi, (81), 91-110.

Özbek Ç., (2012), “İç Denetim - Kurumsal Yönetim - Risk Yönetimi - İç Kontrol”, Cilt: 1, Türkiye İç Denetin Enstitüsü Yayınları.

Özeren B., (2002), “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları”, Ankara: Araştırma ve Tasnif Grubu, Bilgi Notu.

Özoğlu B., Mercan C. ve Çakıroğlu S., (2010), “İç Denetim”, İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayını, No 1, İstanbul.

Özşahin F., (2011), “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi.

Root S. J., (1998), “Beyond COSO:Internal Control to Enhance Corporate Governance”, John Wiley&Sons Inc., New York.

Saltık N., (2007), “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası Dergisi, 2 (26), 58-69.

Schwarzer R. and Jerusalem M., (1995), Generalized Self-Efficacy Scale. In J. Weinman, S. Wright, and M. Johnston, Measures in Health Psychology: A User's Portfolio. Causal and Control Beliefs, (pp. 35–37). Windsor, UK: NFER-NELSON

Simona G. D. and Gheorge T., (2012), “Court of Audıtors – The Assessment of Internal Control System in the Public Sector in Romania. Case Study Bihor County”, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 21(1), 925-930.

Susam N., (2016), “Kamu Maliyesi”, Beta Basım Yayım.2. Baskı.

Sümer E., (2010), “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları”, Mesleki Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Tian J. and He S., (2016), ”Study of Factors for Internal Control Effectiveness of Listed Companies”, International Conference on Education, E-learning and Management Technology, 449-452, Xi’an, China, 27-28 August.

Trenery, A., (1999), “Principles of Internal Control”, University of New South Wales Press, Australia.

Türedi H., (2011), “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, (16), 99-127.

Türedi S., (2012), “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, (1), 27-37.

Türedi H., Koban A.O.ve Karakaya G., (2015), “Coso İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, (99), 95-119.

Türedi H.ve Karakaya G., (2015), “Coso İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı” Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, C: 52 S: 602, 67-76.

Tüm K. ve Memiş Ü., (2012), “İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, Karahan Kitapevi.

Uzay, Ş., (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No: 132, Ankara.

Uysal P. M., (2011), “Bilgi Teknolojileri Yönetim Süreçleriyle Bütünleşik Bir E-Öğrenme Tasarım Modeli”, 5th International Computer & Instructional Technologies Symposium, 81-90, Fırat Üniversitesi, Elazığ, 22—24 September.

Uzun A. K., (2009), “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, Denetişim Dergisi, (3). 59-65.

Ünsar S., (2009), “Yetkinliğe Dayanan Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirmesi” Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi, (1), 43-56.

Verovska L., (2012), “Internal Control System as Continuous Basis of Efficient and Stable Company Development”, Regional Formation and Development Studies, No:3 (8), 240-246.

Vijayakumar A. N. & Nagaraja N., (2012), “Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises.”, Bvımr Management Edge, 5(1), 1-8.

Vu H.T., (2016), “The Research of Factors Affecting the Effectiveness of Internal Control Systems in Commercial Banks-empirical Evidence in Vietnam”, Internal Business Resarch, Volume: 9, No:7, 144-153.

Wang J., Hu A. & Wang Y., (2011) “The Impacts of Information Technology on Internal Control: An Empirical Study.” 8th International Conference on Service Systems and Service Management, 1-4, Tianjin, China, 25-27 June.

Wells, J., (2009), “The Basics of Internal Control”, The Institute of Internal Auditors, Topeka Chapter, April 7.

Web 1, (2018), www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 06/03/2018)

Web 2, (2018), www.maliye.gov.tr (Erişim Tarihi: 05/03/2018)

Web 3, (2018), www.idkk.gov.tr (Erişim Tarihi: 10/03/2018)

Web 4, (2018), www.bumko.gov.tr (Erişim Tarihi: 11/03/2018).

Web 5, (2018), www.tide.org.tr (Erişim Tarihi: 08/03/2018).

Yaman A., (2008), “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, Mali Hukuk Dergisi, (138), 28-34.

Yang M.H., Lin W. S. & Koo T.L., (2011), “The Impact of Computerized Internal Controls Adaptation on Operating Performance”, African Journal of Business Management Vol. 5(20), pp:8204-8214.

Yurtsever G., (2008), “Bankacılığımızda İç Kontrol”, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256, İstanbul.

Yılancı M., (2006), “İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Nobel Yayınları.

ResGaz 1, (2003), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 24 Aralık 2003 tarih ve 25376 Sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 2, (2006), “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

ResGaz 3, (2007), “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete.

ÖZGEÇMİŞ

1984 İstanbul doğumludur. 2006 yılında Selçuk Üniversitesi İşletme Bölümünden mezun olmuştur. 2007-2009 yıllarında İstanbul Defterdarlığında Milli Emlak Denetmen Yardımcılığı, 2009-2014 yıllarında Milli Eğitim Bakanlığında Müfettiş olarak görev yapmış olup halen İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birim Başkanlığında İç Denetçi olarak görev yapmaktadır.

EKLER

EK 1. Anket Formu

Bu anket formu, Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde gerçekleştirilen "Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Analizi" konulu araştırma projesiyle ilgilidir. İç kontrol sisteminin ana felsefesi olan "işin başındaki kişi o işin uzmanıdır." varsayımından hareketle bu sisteminin bir paydaşı olarak sizin görüşleriniz bu doğrultuda değerlendirmelerimiz için kritik önem taşımaktadır. Yapılan çalışmamız sonucunda elde edilen veriler yalnızca akademik bir araştırmaya veri sağlayacak, cevaplarınız gizli tutulacak ve yalnızca istatistikî amaçlı kullanılacaktır. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Gökhan ÖZER
GTÜ İşletme Fakültesi
Muhasebe-Finansman ABD Başkanı
e-posta: gokozerhan@gmail.com

Serkan ÇINAR
Yüksek Lisans Öğrencisi
e-posta: serkancinar__@hotmail.com

Yaşınız:
Eğitim Durumunuz:
Göreviniz:

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Aşağıdaki ifadeleri kurumunuzun üst yönetimini dikkate alarak cevaplayınız.

İç kontrol biriminde çalışan sayısı, planlanan ve yakın gelecekte yapılması gereken kontrol çalışmaları göz önüne alındığında yeterlidir.	1	2	3	4	5
Bu bölüme tahsis edilen yeterli bütçenin gösterdiği gibi yönetim, iç kontrol sistemi ihtiyaçlarının farkındadır.	1	2	3	4	5
Yönetim, iç kontrol personelinin eğitimi ve geliştirilmesi için yeterli destek ve teşviki sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
Üst yönetim, görev ve sorumluluklarını yerine getirmek için iç kontrolü destekler.	1	2	3	4	5
Üst yönetim, iç kontrol planının oluşumuna katkı sağlar.	1	2	3	4	5
İç kontrol birimi, üst düzey yönetime, yaptıkları iş ve önerileri hakkında yeterli, güvenilir ve ilgili raporlar sunar.	1	2	3	4	5
Üst yönetimin iç kontrol raporlarına tepkileri makuldür.	1	2	3	4	5
İç kontrol departmanı, görev ve sorumluluklarını başarılı şekilde yerine getirecek kadar büyüktür.	1	2	3	4	5
İç kontrol departmanı görev ve sorumluluklarını başarıyla yerine getirecek bütçeye sahiptir.	1	2	3	4	5

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Aşağıdaki ifadeleri kurumunuzdaki iç denetim faaliyetlerini dikkate alarak cevaplayınız.

İç denetim, organizasyonel performansı arttırır.	1	2	3	4	5
İç denetim, sonuçların kuruluş hedefleri ve amaçları ile tutarlı olup olmadığını belirlemek için operasyonları ve programları gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, kuruluşun iç muhasebe ve operasyonel kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini belirler.	1	2	3	4	5
İç denetim, finansal raporların kesinlik ve güvenirliliğini gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, politika, plan, prosedür ve yönetmeliklere uygunluğu gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, geçerli olan dış yasalar ve yönetmeliklere uygunluğu gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, varlıkların korunması araçlarını gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanımını gözden geçirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, iç kontrol sistemini değerlendirir.	1	2	3	4	5
İç denetim, iç kontrolü geliştirmek için zamanı geldiğinde öneriler sunar.	1	2	3	4	5
İç denetim, organizasyonun verimliliğini arttırır.	1	2	3	4	5
İç denetim, uygun yıllık denetim planları geliştirir.	1	2	3	4	5
İç denetim raporunun önerileri, zamanında yerine getirilir.	1	2	3	4	5
İç denetim, uygun düzeltici eylemin alındığından ve etkili olduğundan emin olmak için yeterli takibi sağlar.	1	2	3	4	5

Aşağıdaki ifadeleri genel yetkinliklerinizi dikkate alarak cevaplayınız.

Yeterince uğraştığımda zor problemleri her zaman çözebilirim.	1	2	3	4	5
Birisi bana karşı çıktığında istediğimi elde etmenin yollarını ve çaresini bulabilirim.	1	2	3	4	5
Planlarımı gerçekleştirmek ve hedeflerime ulaşmak benim için kolaydır.	1	2	3	4	5
Beklenmedik olaylarla etkin bir şekilde başa çıkabileceğimden eminim.	1	2	3	4	5
Yeteneğim sayesinde, öngörülemeyen durumlarla nasıl başa çıkacağımı biliyorum.	1	2	3	4	5
Gerekli çabayı gösterirsem birçok sorunu çözebilirim.	1	2	3	4	5
Yeteneklerime güvendiğim için zorluklarla karşılaştığımda soğukkanlı kalabilirim.	1	2	3	4	5
Bir problem ile karşılaştığımda genellikle birçok çözüm yolu bulabilirim.	1	2	3	4	5
Eğer bir sorunum varsa genellikle bir çözüm yolu düşünebilirim.	1	2	3	4	5
Genellikle her ne olursa olsun sorunun üstesinden gelebilirim.	1	2	3	4	5

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Aşağıdaki ifadeleri kurumunuzdaki bilişim teknolojileri kullanımını dikkate alarak cevaplayınız.

Kurum, iç kontrol sisteminde bilgi teknolojileri uygulamasını desteklemek için yeterli tesise ve alt yapıya sahiptir.	1	2	3	4	5
Kurumun iç kontrol sistemleri için bilgi teknolojileri kullanımı konusunda nitelikli personeli vardır.	1	2	3	4	5
Kurum iç kontrol sistemi için güncel yazılıma sahiptir.	1	2	3	4	5
İç kontrol sistemi ve bilgi teknolojileri arasında anlamlı bir arayüz vardır.	1	2	3	4	5
Üst yönetim, bilişim teknolojilerinin iç kontrol sisteminde kullanımını destekler.	1	2	3	4	5
Bilişim teknolojilerini finanse etmek için yeterli bütçe vardır.	1	2	3	4	5
Kurumda bilişim teknolojileri için düzenli eğitim verilmektedir.	1	2	3	4	5

Aşağıdaki ifadeleri kurumunuzdaki iç kontrol faaliyetlerini dikkate alarak cevaplayınız.

Uygun bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamak için politika ve prosedürler gözden geçirilir.	1	2	3	4	5
Yazılı politikalar ve iç çalışma prosedürleri konusunda üst yönetimden onay alınır.	1	2	3	4	5
Karar vericiler için kurum içi kurallar ve düzenlemeler güncellenir.	1	2	3	4	5
Organizasyondaki düzenleme ve politikalar hakkında tüm çalışanlar bilgilendirilir.	1	2	3	4	5
Herhangi bir uyumsuzluk bildirilirse anında uygun eylem hemen alınır.	1	2	3	4	5
İç kontrol sistemi, tüm personelin rollerini anlamasını ve faaliyetlerinin başkalarına uygunluğunun farkında olmasını sağlar.	1	2	3	4	5
İç kontrol sistemi, departmandaki her kural ve düzenlemenin anlaşılmasını ve yerine getirilmesini sağlar.	1	2	3	4	5
İç kontrol sistemi, organizasyonda finansal işlemlerin doğru bir şekilde belgelenmesini, kurallara ve yönetmeliklere göre bildirilmesini sağlar.	1	2	3	4	5
İç kontrol bölümü çalışmasının gözden geçirilmesini iç denetçi yürütür.	1	2	3	4	5
İç kontrol sistemi yeterince değerlendirilir.	1	2	3	4	5