

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
İŞLEYİŞİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi

Burcu KAYIŞ

Ankara, 2023

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNDE İÇ
DENETİMİN ROLÜ

Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi

Burcu KAYIŞ

Proje Danışmanı

Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT

Ankara, 2023



T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
DÖNEM PROJESİ DEĞERLENDİRME FORMU



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Enstitünüz İşletme Anabilim Dalı 21942278 numaralı tezsiz yüksek lisans öğrencisi Burcu KAYIŞ'ın

“İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde İç Denetimin Rolü” adlı

(İngilizce Başlığı “The Internal Control System and the Role of Internal Audit in the Functioning of the Internal Control System”)

tezsiz yüksek lisans dönem projesi tarafımda değerlendirilmiş olup,

BAŞARILI ☒

BAŞARISIZ ☐

Bulunmuştur.

Dönem projesi danışmanı olarak, adı geçen öğrencinin notunun, dönem projesinin Enstitünüz Müdürlüğü'ne tesliminden önce *Öğrenci İşleri Bilgi Sistemi*'ne (OİBS) tarafımdan işlendiğini beyan ederim.

DÖNEM PROJESİ DANIŞMANI ONAYI

TARİH: 23.01.2023

UNVANI/ADI-SOYADI VE İMZASI

Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Korkut Özkorkut danışmanlığında hazırladığım “İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde İç Denetimin Rolü (Ankara, 2023) ”adlı dönem projesindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih:23.01.2023
Burcu KAYIŞ

İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin İşleyişinde İç Denetimin Rolü

ÖZET

“İç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin işleyişinde iç denetimin rolü” başlıklı bu projenin amacı; kurumlarda bulunan iç kontrol sistemi ve iç denetimin süreçteki rolü ve etkinliği konusunda bilgiler elde etmek ve çalışma sonucunda kurumlarda iç kontrol sistemi ve iç denetim farkındalığının oluşmasına katkı sağlamaktır.

İç kontrol; idarenin faaliyetlerine makul güvence sağlayarak, faaliyetlerin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasa ve düzenlemelere uyumunu sağlayan üst yönetim ve çalışanları tarafından yönetilen bir sistemdir. İç kontrol faaliyetleri; riskleri, yönetim ile kontrollerinin yetkinliğini belirleyip geliştirerek gerekli kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını sağlamak amacı çerçevesinde kurulan; iç denetim ise kurumlara değer katmak ve geleceğe yönelik olarak faaliyetlerin gelişmesine katkı sağlamak amacıyla kurulan bağımsız ve objektif güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.

Bu çalışmada ayrıntılı olarak incelenen iç kontrol ve iç denetim kavramları sonrası, idarelerde oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinde iç denetimin rolü ve önemi vurgulanmıştır. İç kontrol ve iç denetim detaylı olarak incelendiği çalışma sonucunda birbirlerinden farklı iki kavram olmalarına rağmen aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunduğu; etkin ve etkili iç kontrol sistemlerinin mevcut olduğu kurumlarda iç denetimin faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli değişimini teşvik etmek suretiyle kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Kontrol, Etkinlik, Kontrol

The Internal Control System and the Role of Internal Audit in the Functioning of the Internal Control System

ABSTRACT

“In the functioning of the internal control system internal control system and the role of internal audit titled” internal control system and internal audit process in the institutions the aim of this project to obtain information on the role and effectiveness of the internal control system and internal audit as a result of the study is to contribute to the creation of awareness in institutions.

Internal control is a system managed by top management and its employees, which ensures the efficient and effective execution of activities, the reliability of the financial reporting system, compliance with laws and regulations by providing reasonable assurance to the activities of the administration. Internal control activities; established within the framework of the purpose of establishing and implementing the necessary control systems by determining and improving the risks, the competence of management and controls; internal audit, on the other hand, is a consulting activity that provides independent and objective assurance established in order to add value to organizations and contribute to the development of activities for the future.

After the concepts of internal control and internal audit, which were examined in detail in this study, the role and importance of internal audit in internal control systems established in administrations were emphasized. As a result of the study, in which internal control and internal audit were examined in detail, it was found that although they are two different concepts, there is a close and strong relationship between them; in institutions where effective and effective internal control systems are available, internal audit helps Decisively to have effective controls by evaluating the effectiveness and efficiency of activities and encouraging their constant change.

Keywords: Internal Audit, Internal Control, Effectiveness, Control

KISALTMALAR

COSO: Destekleyici Kurumlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)

KMYKK: Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

IIA: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü

ŞEKİLLER

Şekil 1: COSO K   

Şekil 1: COSO Piramidi

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
KISALTMALAR	iii
ŞEKİLLER.....	iv
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ	2
1.1.KONTROL KAVRAMI.....	2
1.2.İÇ KONTROL KAVRAMININ GELİŞİMİ VE TANIMI	2
1.3.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI VE KAPSAMI	4
1.3.1. Kontrol Ortamı	6
1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	7
1.3.4. Bilgi ve İletişim.....	8
1.3.5. İzleme.....	8
1.4. İÇ KONTROLDE ROL VE SORUMLULUKLAR	9
1.4.1. Yönetim Kurulu.....	9
1.4.2. Üst Yönetim	9
1.4.3. İç Denetçiler	10
1.4.4. Diğer Personel.....	10
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE AMACI	10
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ.....	11
1.6.1. Görevlerinin ayrılması.....	11
1.6.2. Yetki.....	12
1.6.3. Uygun Belge ve Kayıt Düzenlemelerinin Varlığı	12
1.6.4. Fiziksel koruma	12
1.6.5. Bağımsız Mutabakat.....	12
2.1. İÇ DENETİMİN TANIMI VE AMACI.....	13
2.2. İÇ DENETİMİN UNSURLARI.....	13
2.2.1.Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması	13
2.2.2. Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması	14
2.2.3. İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması	14
2.2.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması	14
2.3. İÇ DENETİMİN İLKELERİ.....	15
2.3.1. Görevlerin Ayrımı İlkesi	15
2.3.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi	15
2.3.3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi	15

2.3.4. Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Korunması İlkesi	15
2.3.5. Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi	15
2.4. İÇ DENETİMİN KAPSAMI.....	15
2.4.1. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımı	16
2.4.2. Varlıkların Korunması.....	16
2.4.3. Politika ve Prosedürlere Uyum.....	16
2.4.4. Bilginin Güvenilirliği ve Bütünlüğü.....	16
2.5. İÇ DENETİMİN İŞLEVLERİ	16
2.6. İÇ DENETİMİN TÜRLERİ.....	18
2.6.1. Finansal Denetim.....	18
2.6.2. Kontrol Güvence Denetimi	18
2.6.3. Mevzuata Uygunluk Denetimi	19
2.6.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi (BT Denetimi).....	19
2.6.5. Operasyonel Denetim	19
3.1. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ	20
3.2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	21
3.2.1. Amaçları Bakımından Karşılaştırma	22
3.2.2. Özellikleri Bakımından Karşılaştırma.....	23
3.2.3. Rollerini Bakımından Karşılaştırma.....	23
SONUÇ	25
KAYNAKÇA.....	27

GİRİŞ

İç kontrol ve iç denetim kavramları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla literatüre girmiştir. Kanunda vurgulanan husus, iç kontrolün gereği gibi kurulup yürütülmesi ve üst yönetimin ve çalışanların bu konuya gerekli önemi göstermesidir. İç kontrol süreçlerinin etkin ve işler şekilde yürütülmesi, idarelerin faaliyetlerinin ve faaliyet alanlarıyla ilgili mali sonuçların güvenilirliğinin artmasını sağlar.

Dünyada iç denetimin önemi giderek artırmaktadır. İç denetimin amacı kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmaktır. Kurumların iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerinin etkili çalışması, risklerin yönetilmesi, zararların önlenmesi ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesi bakımından iç denetim önemli bir rol üstlenmektedir. Bu noktada iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde iç denetime önemli görevler düşmektedir.

Son dönemde birçok alanda yaşanan büyük değişimler önceden sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen ve uygulanan iç denetim fonksiyonunu da önemli oranda değiştirmiş, kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarında birisi haline gelmiştir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, iç kontrol sistemi hakkında genel bilgiler verilerek; sistemin tarihsel gelişimi, unsurları, kapsamı, temel ilkeleri, önemi ve amacı açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde, iç kontrolde rol ve sorumluluklara değinilerek yönetimin ve her seviyedeki kurum çalışanını iç kontrol sistemine katkıda bulunduğu aktarılmıştır.

İkinci bölümde, iç denetim kavramının tanımı ve amacı hakkında genel bilgiler aktarılması amaçlanmıştır. İç denetimin unsurları, ilkeleri, kapsamı, işlevleri ve türleri hakkında genel bilgiler verilerek açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise iç kontrol ve iç denetim ilişkisine değinilmiştir. Amaçları, özellikleri ve rolleri bakımından iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin karşılaştırılması yapılarak benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulmuştur.

1.BÖLÜM İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

Araştırmanın bu bölümünde kontrol ve iç kontrol kavramları hakkında bilgi verilmektedir. Bu kapsamda; iç kontrol kavramının tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin unsurları ve kapsamı, iç kontrolde rol ve sorumluluklar, iç kontrol sisteminin önemi ve amacı ile sistemin temel ilkeleri açıklanmaktadır.

1.1.KONTROL KAVRAMI

Türk Dil kurumu kontrol kavramını; “*Herhangi bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*” ve “*yoklama, arama*” olarak tanımlamıştır” (<https://sozluk.gov.tr/>). Kontrol kavramı ile denetim kavramları aynı kökenden gelmelerine rağmen farklı anlamlar ifade etmektedir. Denetim faaliyeti; idarelerde yer alan iş akışlarından bağımsız olup, alanında uzman kişiler ve kuruluşlarca gerçekleştirilirken, kontrol faaliyeti ise kurumlarda iş süreçlerine dahil kurum çalışanları tarafından yürütülmektedir. Aynı zamanda kontrol kavramını mevcut iş performansını değerlendiren ve belirlenen hedeflere ulaşma potansiyelini belirleyen bir kıyaslama süreci olarak da nitelendirmek mümkündür. Başka bir ifade ile kontrol kavramını açıklamak gerekirse; gerçekleşen kurum faaliyetleri ile önceden planlanan durumun karşılaştırılması olarak ifade edilmektedir. Kontrol faaliyetleri, geçmiş dönemler ve mevcut zamanda yürütülen faaliyetlerin gerçekleştiği dönemler hakkında bilgi vermenin yanı sıra, gelecek dönemler hakkında bazı tahminlerde bulunma fırsatı da sağlar. “*Kurumların hedeflerine ulaşmasını sağlayan politika ve prosedürlere*” Kontrol ve “*bu kontrollerin tamamının bir bütün olarak değerlendirildiği sisteme*” İç Kontrol Sistemi denilmektedir.

1.2.İÇ KONTROL KAVRAMININ GELİŞİMİ VE TANIMI

Tüm dünyada, yaşanan gelişmelerle birlikte ülkeler yönetimlerinde performanslarını artıracak sistemleri hayata geçirmişlerdir. Bu çerçevede ortaya konulan “*İyi Yönetişim*” kavramı gün geçtikçe özel sektörün yanı sıra kamuda da önemli hale gelmiştir.

İyi yönetim ilkesi ekseninde kaliteli kamu hizmetinin sağlanması için hesap verebilirliğin yerleşmesi, saydamlığın geliştirilmesi, yetki ve sorumlulukların devri, sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme bakış açısı ile vatandaş beklentilerinin karşılanması ön plana çıkmıştır.

Kamuda hizmet kalitesinin artması beraberinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını ve kurumlarının teşkilat yapısından, iletişim ve izlemeye kadar mali yönetim ve kontrol süreçleriyle ilgili birçok alanda etkili araçları kullanılmasını

gerektirmiştir. Bu süreçte kabul edilen en önemli yönetim aracı iç kontrol sistemi olmuştur.

İç kontrolün ortaya çıkışı, 1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısının araştırması ile olmuştur. Watergate araştırmalarının neticesinde 1977'de ana konusu iç kontrol olan *“Yabancı Yolsuzluk Kanunu”* yürürlüğe girmiştir. Bu durum 1980'li yılların başında iç kontrol sürecine olan ilginin temelini oluşturmuştur. 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili Treadway Komisyonu olarak da bilinen Ulusal Komisyon kurulmuştur. Komisyon tarafından Hileli Mali Raporlama konusunda rapor yayımlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamı ile yetki standartları vurgulanmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması için kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Bunun sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO) oluşturulmuştur. COSO mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili işlemlerdeki etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve uygulanabilir kriterler geliştirmiştir. 1992'de yayımladığı *“İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve”* sonraki yıllarda özel sektörde ve kamuda kullanılmaya başlanmıştır.

Uluslararası düzeyde kabul görmüş iç kontrol, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşması için makul güvence sağlamak üzere kurgulanmış bir sistemdir. Bu kapsamda en iyi model olarak bilinen COSO çerçevesinde iç kontrol; kurumdaki iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu, raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliği ile varlıkların korunmasını sağlar. COSO tarafından belirlenen; kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden meydana gelen iç kontrol sistemi, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Avrupa Komisyonu ve benzer uluslararası kuruluşlarca da dikkate alınan bir modeldir (Kır, 2010)

1985 yılında kurulmuş olan COSO Komitesi tarafından 1992 tarihinde yayımlanan ve tüm dünyada önemli iç kontrol standartları olarak kabul edilen COSO İç Kontrol Entegre Çerçeve Raporunda iç kontrol, *“Bir kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yürütülen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamaların güvenilirliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uyum amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için makul güvence sağlayan bir süreç”* olarak ifade edilmektedir (<http://www.coso.org>).

COSO raporunun yayımlanmasıyla birlikte iç kontrol önemli bir yönetim aracı haline gelmiştir. İç kontrole ilişkin ortak fikir ve bakış açıları gelişmeye başlamıştır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tanımına göre ise iç kontrol;

“Yönetim, denetim kurulu ve yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldıkları tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir” (Özbek, 2012, s. 386)

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç kontrol; “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür”.

İç kontrol; muhasebe kayıtları ve finansal raporlarda doğruluk, tamlık ve güvenilirliğin sağlanmasından, varlıkların korunması ile iş ve işlemlerde verimliliğin gerçekleştirilmesine kadar geniş bir uygulama alanına sahip bir sistemdir.

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI VE KAPSAMI

İç kontrolde bilinen COSO modeli; iç kontrol sisteminin unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve idarenin faaliyetleriyle olan ilişkisini gösterir. Birimler faaliyetlerini istenilen hedeflere, iç kontrol unsurları yardımıyla ulaştırabilirler. Temelde amaçlanan ise süreçlerin sürekli iyileştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi, faaliyetlerin daha etkin, etkili ve verimli gerçekleştirildiği kurumlar oluşturabilmektir.



Şekil 1: COSO Küpü

İç kontrol çerçevesi, 3 boyutlu gösterilen COSO küpü ile ifade edilmektedir. Küp, iç kontrol bileşenlerinin, iç kontrolün hedefleri ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Birimler, hedefler ve iç kontrolün bileşenleri, küpün yüzeylerini oluşturur. Tüm faaliyet ve birimler, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, bilgilerin güvenilirliği, mevzuata uygunluk ve kurum varlıklarının korunması için COSO iç kontrolün bileşenlerinden faydalanır.

Aşağıda yer alan COSO piramidin de ise iç kontrol bileşenlerinin birbirleriyle ilişkisi gösterilir. Kontrol ortamı temelinde kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme gerçekleştirilirken bilgi ve iletişim kanallarından faydalanılarak izlemenin ihtiyacı olan bilgilere ulaşılır.



Şekil 1: COSO Piramidi

Avrupa Birliği ile ilişki halinde olan Türkiye 2000’li yılların başından bu yana kamu iç kontrol sistemini güçlendirmek üzere reform sürecindedir. Bu süreçte Türkiye tüm aday ülkelere tavsiye edilen ve COSO ile uyumlu iç kontrol modelinin ana unsurları, idari sorumluluk, mali saydamlık ve hesap verebilirliğe dayalı mali yönetim ve kontrol sistemi, bağımsız iç denetim faaliyeti ve bu iki alanın tüm kamu sektöründe uyumlaştırılmasından sorumlu bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi olarak belirtilebilir.

Bu çerçevede Türkiye, kamu mali yönetiminde mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için önemli çalışmalar yapmıştır. Bunlardan en önemlisi 2003 yılında kabul edilen KMYKK’ dır. Bu kanunla iç kontrol sisteminin işleyişi ve sistemdeki aktörlerin rol ve sorumlulukları tanımlanarak, iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntem belirleme ve bu alanda koordinasyonu sağlayarak kamu idarelerine rehberlik etme görevi Hazine ve Maliye Bakanlığına vermiştir. Bu çerçevedeki çalışmalara yön vermek amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği hazırlanarak yürürlüğe konulmuştur.

İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan birbirleriyle ilişkili beş unsurdan meydana gelir.

İç kontrolün unsurları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak değerlendirilmektedir.

COSO'nun iç kontrol sistemine ilişkin unsurları aşağıda yer almaktadır:

1.3.1. Kontrol Ortamı

Kurumda çalışan personelde iç kontrol farkındalığının oluşmasını sağlayarak diğer iç kontrol bileşenleri için temel teşkil eder. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin esas bileşenidir. İdarelerde iç kontrol sisteminin sağlıklı şekilde işleyebilmesi için etkin ve etkili bir kontrol ortamına ihtiyaç vardır. Kontrol ortamı bileşeninde sorun olması halinde diğer bileşenlerin işleyişi de olumsuz etkilenecektir. Kurumda kontrol ortamının işler olması; idarenin hedeflerinin net olarak belirlendiği, görev ve sorumlulukların açıkça belirlendiği, personel uygulamalarının kurallara bağlandığı, yönetimin ve çalışanların etik değerleri benimsediği, çalışanların yetkinliğinin artırılması için eğitim imkanlarının sağlandığı ve yöneticilerin çalışma ve davranışlarıyla personele örnek olduğu bir çalışma ortamını anlatır. Bu kapsamda kontrol ortamı, kurumun iç kontrol bilinci, temel değerleri, prosedürleri, yöneticiler ile ilişkileri kapsayan kurum kültürünü ifade etmektedir (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014, s. 7)

Kontrol ortamı konusunda farkındalığının oluşmasında, üst yönetimin tutum ve davranışları, etik değerleri ile kurum kültürü önemlidir (Uysal, s. 37). Üst yönetim kontrol sürecinin önemini ve gerekliliğini benimserse kurum çalışanlarının bu kararlara uyumu ve benimsemesi kolaylaşır. Bu kapsamda kontrol ortamı, kurumun üst yöneticilerinin hedeflere ulaşmak için faaliyetleri planlandığı, uyguladığı, kontrol ettiği ve izlediği kapsamdır. Etkin ve işler bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması için etkin bir kontrol çevresine ihtiyaç vardır. Kurumun kontrol çevresi, kurumun bütün birimlerine etki eder çalışanların iç kontrole bakış açısı ve yaklaşımını belirler.

Bu kapsamda kontrol ortamı şu faktörlerden oluşmaktadır (Yılancı, 2003):

- Dürüstlük ve etik değerler
- Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Kurumsal yapı
- Yetki ve sorumluluk devri
- Personel politikaları ve uygulamaları
- Dış etkiler.

1.3.2. Risk Değerlendirmesi

Risk kurumsal faaliyetlerin istenilen plan dahilinde gerçekleşmemesi, hedeflenen amaçlara erişmek için karşılaşılan engellerdir. Bundan dolayı önce amaçlar belirlenmeli ve bu amaçlara yönelik riskler analiz edilmelidir. Amaçlar; faaliyet, finansal raporlama ve uygunluk amaçları olarak sayılabilir. COSO yaklaşımı; risk değerlendirmesini, (Kepekçi, 1994)

- Riskin Tespit Edilmesi
- Riskin Analizi
- Farklılığın Yönetilmesi olmak üzere üç basamakta değerlendirilmektedir

Günümüzde kurumlar değişen çeşitli koşulların da etkisiyle değişken bir çevrede bulunmaktadır. Bundan dolayı risklerin belli periyotlarla gözden geçirilerek revize edilmesi gerekmektedir. Risk değerlendirilmesi aşağıda belirtilen şekilde yapılmaktadır:

- Riskin etkisi belirlenir. Riskin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkacak zarar ve faaliyetler üzerinde yaratacağı durumdur
- Riskin ortaya çıkma olasılığı ve risklerin yaşanma sıklığı belirlenir.
- Riskin hangi yöntemlerle ve nasıl yönetileceği belirlenir.

Kurumlarda yönetimin risk tutumuna göre risklerin yönetimine verilecek cevaplar; riski yönetmek, transfer etmek, riskten kaçınmak ya da riski kabul etmek şeklinde ortaya çıkabilir (Pehlivanlı, 2010)

1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, tahmin edilen risklerin etki ve olasılıklarını en aza indirmek için gerçekleştirilen eylemlerdir. Kurumun amaçlarına ulaşmasına engel olacak risklere karşı politika ve prosedürler uygulanarak kontrol faaliyetleri gerçekleştirilir. Böylece ne yapılması gerektiğinin belirlenerek yerine getirilir (Aksoy, 2008). Kontrol faaliyetleri, kurumun istediği hedeflere ulaşması için makul güvence sağlamak için belirlenir.

Etkili kontrol faaliyetleri sayesinde; risk analizi ile belirlenmiş olan riskler yönetilerek etki ve olasılıklarının azaltılması sağlanmış olur. Kontrol faaliyetlerini dört başlıkta belirleyebiliriz. Bunlar (Bozkurt, 2006):

- Görevler ayrılığı,
- Bilgi teknolojileri,

- Fiziki kontroller,
- Performansa ilişkin kontrolleridir.

1.3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrolün en ana unsurlarındandır. Kurum içinde bilginin oluşturulması, analizi ve paylaşımı doğru iletişim faaliyetleri sayesinde gerçekleştirilebilir.

Kurumlarda muhasebe bilgi süreci, varlıklarının ve yükümlüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanarak kayıt altına alınması ile başlayıp süreç sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzerine tasarlanır. Doğru ve tam bilginin üretilmesi sistemde yer alan kontroller aracılığıyla gerçekleştirilir. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin detaylı şekilde oluşturulması ile mümkündür. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler ve raporlar, birbirleriyle ilişkili kontrol noktalarını taşımaktadır (Kıral, 2014)

İletişim, iç kontrol düzenlemelerinin anlaşılmasını ve bunlara ilişkin ilgililerin sorumluluklarını kapsar. İletişim, kurumun yapısı ve kurumsal kültürüne göre yazılı veya sözlü olabilir. Bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına dahildir. Ancak bunu için iletişim kanallarının açık olması ve idarenin problemleri en başından bu yana çözmeye istekli ve kararlı olmalıdır (Kaya, 2015)

COSO'ya göre iletişim, bilgi sisteminin doğal tarafıdır. Bunun yanında iletişim; beklentiler, sorumluluklar ve diğer başka sorunlarla birlikte geniş bir şekilde ele alınmalıdır.

1.3.5. İzleme

İzleme; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim unsurlarındaki değişimlerin sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesi demektir.

Kurumun amaç ve hedeflerine erişmesi hususunda iç kontrol sistemin başarısının beklenen düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesidir. İzleme unsuru ile faaliyetlerin amaçlarla uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği, risk yönetimi ekseninde kontrollerin belirlenip belirlenmediği ile uygulanıp uygulanmadığı, iletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi tespitler yapılarak değerlendirilir.

Bu kapsamda sistemin eksik ve zayıf yanları belirlenerek kontrollerin etkinliği artırılır. Böylece değişen koşullarda meydana gelen ihtiyaçlar çerçevesinde değişime uyum sağlanır (Akyel, 2010)

İzleme sürekli olabileceği gibi ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde de olabilir. Yönetim, tüm sistemini değerlendirebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir (Ruveyda Kızılboğa, 2013) İzleme unsuru kapsamında; kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun çalışanlar tarafından gerekli zamanda yapılıp yapılmadığı, önerilen kontrol faaliyetlerinin ilgili alanlarda iyileştirme olarak uygulanıp uygulanmadığı gözden geçirilmektedir

İzleme faaliyeti sırasında, iç denetçilerin hazırlamış olduğu raporlarda yer alan bulgular ve öneriler ile çalışanların bildirimleri yönetime yol gösterici olur Sonuç olarak iç kontrol sisteminin eksik ve işlemeyen yönleri belirlenerek değerlendirilmeli ve değişim ve gelişimlerden de yararlanılarak sistem izlenmelidir. COSO yaklaşımında, iç kontrol sisteminin izleme sürecinde bağımsız iç denetim fonksiyonu önem taşımaktadır.

1.4. İÇ KONTROLDE ROL VE SORUMLULUKLAR

İç kontrol sistemi, yönetim sorumluluğuna dayanır. İç kontrol sisteminin etkinliği konusunda sorumluluk önemli kademeler tarafından paylaşılmıştır. Yönetim kurulu, üst yönetim, iç denetçiler ve her seviyedeki kurum çalışanları sisteminin işleyişine katkıda bulunur.

1.4.1. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu başkanı sistemden sorumlu kişidir. Yönetim kurulu başkanı, üst yapıyı ve bakış açısını ortaya koyar. Bu durum da dürüstlük, etik değerler gibi kontrol ortam unsurunu içeren faktörlere yön vererek iç kontrolün bütününe etkiler. Büyük işletmelerde yönetim kurulu başkanı, üst yöneticilere liderlik ederek işletmeyi yönetim biçimlerini gözden geçirirler. Üst yöneticiler ise yönetimi altındaki çalışanlara iç kontrolle ilgili detaylı düzenlemeler gerçekleştirip uygulamaları için sorumluluk verirler.

1.4.2. Üst Yönetim

Üst yönetim, yönetim kuruluna karşı hesap vermektedir. Üst yönetici, yönetim kurulunun kararlarını uygulamaya alır. Üst yönetim, iç kontrolün bütün bileşenleri ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol sisteminin etkin şekilde kurulup çalışmasında önemli bir göreve sahiptir.

1.4.3. İç Denetçiler

İç denetçiler kontrollerin işlerliği ve etkinliğinin değerlendirerek kuruma danışmanlık ve güvence sunma hizmetleriyle kayma değer sağlarlar. Kurumdaki pozisyonu ve bütün faaliyetlerde yer alması sebebiyle iç denetçiler önemli bir gözetim rolüne sahiptir.

Ancak iç kontrol sisteminin işleyişinden ilgili birimler sorumludur. Bu noktada iç kontrol birimleri, ilgili birimlere rehberlik ve danışma hizmeti sunarak birimlerde sistemlerin tasarlanıp kurulmasına yardımcı olurlar. Denetçiler ise kurulmuş bu sistemlerde kontrollerin olup olmadığı varsa da işlerlik ve etkinlik noktasındaki denetimi ile yönetime bilgi vermekle sorumludur. Bu süreçte iç kontrol birimleri ile ilişki ve temas halinde olan iç denetim birimi mevcut iç kontrol sistemini denetler ve daha iyiye gitmesi için öneri ve tespitlerde bulunur. İç kontrol aldığı bu geri dönüşlerle ilgili çalışmalarını ilgili birimlerle ortak çalışmalar yürüterek hayata geçirir.

1.4.4. Diğer Personel

İç kontrolden kurumda çalışan herkes sorumludur. Tüm personel, iç kontrol sisteminde bilgi üretir ya da kontrolü gerçekleştirmek için faaliyette bulunur. Tüm kurum çalışanı işlerin neticesinde meydana gelen sorunları tespit ettikleri yasal olmayan durumları üst yönetime uygun iletişim kanal ve yöntemleriyle iletmekten sorumludur.

İdarenin dış çevresi de bazı iş ve işlemlerle amaçlara ulaşma konusunda fayda sağlayabilir. Kurumla çeşitli bilgiler paylaşırlar; kanun koyucu ve düzenleyici otoriteler, vatandaşlar, müşteriler sayılabilir. Fakat bahsedilen bilgi paylaşırlar kurumun iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu değildir

1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE AMACI

İç kontrol sistemi, kurum yönetimi ve çalışanları tarafından oluşturulan hedeflerin gerçekleştirmesi için makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. Çok sağlıklı ve temelleri olan bir sistem de kurulsaydı kurumun hedeflerine ulaşması noktasında kesin güvence veremez. Bir kurumda iç kontrol sistemi işler ve etkinse iç ve dış denetim çalışmalarına önemli faydalar sağlar. İç kontrol sisteminin amaçları;

- Kurum amaçlarına ve hedeflerine ulaşmayı kolaylaştırmak,
- Kurum faaliyetlerinin idarenin hedeflerine ve kanuna uygunluğunu sağlamak,
- Muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların güvenilirliğini temin etmek,
- Kurum varlıklarını korumak,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını teşvik etmek (Toroslu, 2014)

Kurumların faaliyetler arttıkça ve karışık hale geldikçe hataları azaltmak ve plan-programları değerlendirmek için sağlıklı ve eksiksiz bilgi elde etmeleri mecburi hale gelmiştir. Kuruma ilişkin muhasebe bilgileri etkin biçimde hazırlanması için iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa kurumun maddi varlıkları idarenin kontrolünden çıkabilir.

Kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olması ortaya çıkabilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, idarenin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bunun yanı sıra mali tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların sağlıklı karar almasına da yardımcı olur

1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

Etkili ve işleyen bir iç kontrol sistemini tasarlamak ve kurmak için idarenin aşağıdaki hususlara önem vermesi gerekir;

- Kapsayıcı ve eksik olmayan organizasyon planı,
- Kurumun yapısına uygun bir raporlama sistemi,
- İç kontrol çalışanlarının yetki ve görevlerinin net bir şekilde ortaya konulması,
- Yeterli sayıda ve nitelikte yetişmiş personel,
- İç kontrol faaliyetlerinin amaç ve hedeflerle aynı doğrultuda yürütülebilmesi için gerekli ortamı oluşturmak.

Etkin ve işlevsel bir iç kontrol sisteminin ilkeleri şunlardır;

- Görevlerinin ayrılığı,
- Yetki,
- Uygun belge ve kayıt düzenlemelerinin varlığı,
- Fiziksel koruma,
- Bağımsız mutabakat

1.6.1. Görevlerinin ayrılması

Bir kurumun organizasyon yapısı düzenlenirken, tüm süreçlerde aynı kişinin yer alması hataları ve suistimal riskini artırır. Bundan dolayı personele verilen görevlerin farklı çalışanlar arasında dağıtılması hata ve yolsuzluğun meydana gelmesini en aza indirilebilir. Görevler ayrılığı kurgulanırken; işlemin fiilen yürütülmesi ile kayıt alınmasından sorumlu kişilerin farklı kişilerden oluşmasına önem verilmelidir.

1.6.2. Yetki

İç kontrol sisteminde ana ve önemli hususlardan bir diğeri çalışanın yetki ve sorumluluklarının detaylı ve yazılı olarak belirlenmesidir. Bu durum kurumda gerçekleştirilen faaliyetlerin yetkili kişilerce yapılmasını sağlar. Yetkiler, genel bir politika ekseninde gerçekleştiriliyorsa genel yetkilendirme eğer özel bir politika ekseninde ise özel yetkilendirme niteliği taşımaktadır.

1.6.3. Uygun Belge ve Kayıt Düzenlemelerinin Varlığı

Evrakların ve bilgilerin kayıtları yönünden doğruluğu iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve işleyişi açısından oldukça önemlidir. Kurumlarda bulunan muhasebe bölümlerinin yapılanmasının gerçekleştirilen faaliyetlerin yapısına göre oluşturulması, doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarına sahip olunmasına, raporlamanın sağlıklı yapılması ile etkin ve işlevsel bir iç kontrol sisteminin oluşmasına etki etmiştir.

1.6.4. Fiziksel koruma

Kurumlara ait varlıkların, kayıtlar, kitaplar, belgelerin korunması için tüm fiziksel önlemler alınmalıdır. Örneğin; yangın olasılığına karşı korunaklı kasalar, düzgün bir arşivleme sistemi ve veri saklama programları gibi hususlar fiziki korumada kullanılmaktadır

1.6.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakatın sağlanması ve iç kontrol unsurlarının doğru bir şekilde yürütülmesi kurumlar için önemlidir. Mutabakatlar, idarelerde muhasebe görevini gerçekleştirmeyen çalışanlarca yürütülmeli ve yapılan bağımsız düzeltmeler neticesinde tespit edilen konular yönetimle paylaşılmalıdır.

2. BÖLÜM İÇ DENETİM SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

Araştırmanın bu bölümünde iç denetim sistemi hakkında bilgi verilmektedir. Bu çerçevede; iç denetimin tanımı, amacı, unsurları, ilkeleri, kapsamı, işlevleri ve türleri açıklanmıştır.

2.1. İÇ DENETİMİN TANIMI VE AMACI

İç denetim faaliyetinin, (IIA) tarafından belirlenen tanımı şöyledir; *“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur”* (Özbek, 2012: s.3).

Yukarıdaki yapılan tanım iç denetim faaliyetinin amacını, kapsamını, kurumsal yapı ve işleyiş içerisindeki önemini, ulaşmak istediği hedefleri ve çalışma yöntemlerini açıklamaktadır. IIA tarafından geliştirilen *“Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi”* ve bu çerçeve içerisinde yer alan *“Uluslararası İç Denetim Standartları”* tanımını unsurlarını açıklamakta ve iç denetim faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirileceğini düzenlemektedir.

İç denetim faaliyetinin amacı kurumların hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetler esnasında ortaya çıkan risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine dair bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır.

2.2. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

İç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız olarak kurumların hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde gerçekleştirir. İç denetim faaliyetinin unsurları aşağıda aktarılmaktadır:

2.2.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması

Bağımsızlık, iç denetimin sahip olması gereken önemli bir noktadır. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim departmanı kurumun faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, iş ve işlemleri bağımsız olarak yürütebilecek kişiye bağlı olmalıdır.

Tarafsızlık; ise denetçilerin görevlerini yerine getirirken ön yargısız ve çıkar çatışmalarına girmeden davranış sergilemelerini ifade eder. İç denetim faaliyeti;

denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve raporlanması konularında her türlü etkiden uzak olmalıdır.

2.2.2. Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması

Güvence sağlama fonksiyonu, iç denetim faaliyetinin en önemli unsurlarından biridir. Güvence hizmetleri; kurumların risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ait bağımsız bir değerlendirme gerçekleştirebilmek için bulguların tarafsızca ortaya konulmasıdır. İç denetim; kurumun amaçları, iş ve işlemleri ile kaynaklarını etkileyebilecek riskli hususları belirler, kontrollerin işlerliği ve etkinliğiyle ilgili inceleme yaparak makul güvence verir. Bu kapsamında; kurumun zararına olabilecek durumlara ait riskler tespit edilerek yönetilebilecektir.

Danışmanlık unsuru, üst yönetimin ihtiyaçları çerçevesinde ve kurum faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Bununla iç denetim; üst yönetime görevlerini yerine getirmesi konusunda yardımcı olmaktadır. Danışmanlık hizmetleri, iç denetimin katma değer sağlayıcı yönüdür. İç denetim; elde ettiği verilerle kuruma kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde amaç ve hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, kurum içinde var olan kontrollerin yeterli olup olmadığı, kurumda üretilen bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti verir. (Toroslu, 2014)

2.2.3. İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması

İç denetim; kurumun faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ile birlikte, kuruma ait risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini de değerlendirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda iç denetimin temel amacı, kurum faaliyet ve süreçlerini ele alarak kuruma katma değer katmaktır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler tespit edip geliştirilmesine yardımcı olur. İç denetçiler, kurumun hedef ve amaçlarıyla ilgili fikir ve bilgi sahibi olmalıdır. Yönetimine danışmanlık yapmak için düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer vermelidir.

2.2.4. Sistematiik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

İç denetim, sürekli ve risk odaklı denetim anlayışını benimsediğinden kurumlarda etkin bir risk yönetimin kurulmasına yardımcı olur. Denetim sürecinde iç denetçiye, yönetime ve çalışanlar birtakım görevler düşer.

2.3. İÇ DENETİMİN İLKELERİ

Kurumlarda, etkin bir iç denetim sisteminin kurulması için bazı temel ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu temel ilkeler aşağıda belirtilmiştir:

2.3.1. Görevlerin Ayrımı İlkesi

Görevlerin ayrılığı ilkesi, bir faaliyetin başlamasından tamamlanmasına kadarki sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli arasında paylaştırılmasıdır. Burada amaç hataların önlenmesidir. Bu kapsamda; varlıkları koruyan çalışan ile muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren ve onaylayan kişiler farklı olmalıdır.

2.3.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi

Kurum çalışanının yetki sınırlarının belirlenmesi demektir. Kurumda çalışana verilen yetkiler genel ya da özel olabilir.

2.3.3. Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi

Kurumda mali nitelikli olayların muhasebe kayıtlarının fatura, tahsilat fişi gibi belgelere dayandırılması önemlidir. Bunun yanı sıra kurumun muhasebe düzeni denetime imkân sağlayacak, hata ve hilelere ise imkân vermeyecek şekilde düzenlenmelidir.

2.3.4. Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Korunması İlkesi

Kurumun fiziki varlıklarının özenle korunması için gerekli tedbirlerin özenle alınması gerekir. Yangına karşı korunmalı kasalar, bilgisayara kaydedilen muhasebe kayıtları için düzenli yedekleme yapan sistemler, bilgi işlem sisteminin özel bir odada korunması gibi önlemler kurumların varlıkları için önemlidir.

2.3.5. Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi

Kurumun iç denetçileri tarafından kurumun varlıklarının muhasebe kayıtlarına uygunluğu kontrol edilmelidir (Toroslu, 2014)

2.4. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

İç denetim faaliyetinin kapsamı, organizasyona ait tasarlanarak hayata geçirilmiş risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin yeterli olup olmadığını belirlemektir.

İç denetim, etik ve değerleri kurum içinde desteklemeyi ve suistimal riskini yönetmeyi sağlayacak şekilde de çalışır.

2.4.1. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımı

İç denetçi, kaynakların ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını da gözden geçirmelidir. Bununla birlikte iç denetçi, kaynakların ekonomik kullanımını engelleyecek şartları da ortaya koyar.

2.4.2. Varlıkların Korunması

İç denetçi, varlıkları korumak için mevcut sistemi gözden geçirerek ve gerek duyduğunda varlıkları doğrular.

2.4.3. Politika ve Prosedürlere Uyum

Sistemler ve prosedürler de kurumların işleyişinde önemli bir yere sahiptir. İç denetçi, bu sistemlerin etkinliğini, etkisini ve işlerliğini de değerlendirerek raporlar. Ayrıca, iç denetçi organizasyonların faaliyetlerini inceler ve amaçlarla uygun olup olmadığını belirler.

2.4.4. Bilginin Güvenilirliği ve Bütünlüğü

İç denetçi, finansal ve kurumsal verilerin güvenilirliğini gözden geçirerek bu verilerin değerlendirilmesinde kullanılan araçların etkinliğini incelemelidir. Ayrıca, sistemde iyileştirilme olabilmesi için de yönetime danışmanlık hizmetleri vermektedir (Uysal, 2021).

2.5. İÇ DENETİMİN İŞLEVLERİ

Bir kurumda, denetim faaliyetlerine şu sebeplerle

İhtiyaç duyulmaktadır:

- **Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik:**

Kurumlarda idareciler ellerinde bulunan yetki ve sorumlulukların bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Yöneticiler çalışanların görev ve sorumluluklarını kurumun amaçları doğrultusunda hedeflere uygun olarak etkin biçimde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini bilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı da yöneticilerce bilgi sahibi olunması gereken bir diğer önemli konudur. Söz konusu bilgilenme faaliyeti, yöneticilerin kişisel çabaları ve astların raporlamadaki mevcut bazı çıkar çatışmaları nedeni ile istenilen düzeyde olmamaktadır. Bu sebeple bu süreçte yönetime yardımcı olacak bir araca ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçiler, kurum genelinde devredilmiş yetki ve sorumluluklara dair güvence sağlamaya

yönelik olarak, bilgi toplayıp, analiz ederek kontrollerin yeterliliği ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına dair yöneticiler adına bazı değerlendirmeler yaparlar.

- **Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

Modern iç denetçiler, yöneticilere alanları ile ilgili konularda yardımcı olabilecek yetkinlik, bilgi ve donanımına sahiptirler. Yetkin iç denetçiler, kurum genelindeki hata, hile ve suistimalleri tespit etmenin yanı sıra, bu tür konularla ilerde de karşılaşmamak için yönetime danışmanlık ve eğitim hizmetleri verebilirler. İç denetimin tanımında yer alan danışmanlık bakış açısı, iç denetimin yöneticilerin yanında yer aldığını bir kez daha ortaya koymaktadır. Çağdaş iç denetim yaklaşımı değer katma bakış açısına dayandığı için, hata bularak başarılı olmayı değil, hatalara sebep olan sistem ve süreçleri tespit edip ve bunları geliştirerek yönetici ve kurum çalışanlarına yardımcı olmayı başarı sağlamayı hedefler.

İç denetçiler danışmanlık ve güvence hizmetleri görevleri arasındaki dengeyi sağlarken, kurumun çıkarlarını dikkate alırlar. Öte yandan iç denetçilerin planları dışında yönetimden gelebilecek bazı danışmanlık istekleri olabilir. Bu istekler elde bulunan personel kaynağının yapısı ve yetkinlikleri doğrultusunda değerlendirilir.

Danışmanlık hizmetlerine olan istek sıklıkla kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim kavramları kapsamında olmaktadır. Bu bağlamda üst yönetim iç denetçilerden risk yönetimi ve/veya iç kontrol sistemleri kurulumu, risk yönetimi, kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesine dair danışmanlık isteyebilir.

- **Tasarruf İhtiyacı:**

Denetimler sonucu tespit edilen hatalar, aksaklık veya problemlerin düzeltilmesi, kurum açısından önemli maliyet avantajları sağlayabilmektedir. Birçok kurum süreçlerinde yaşadığı verimsizlikler ve kurum içi hileli işlemlerden kaynaklanan kayıplar sebebiyle zarara uğramaktadır. Bu gibi durumların yalnızca tespitinde değil, yenilenmesinin engellenmesinde ve çözümler geliştirilmesinde de iç denetçiler önemli rol oynamaktadır.

- **Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı:**

Kurumlarda meydana gelen hileli işlem ve eylemler kurumların itibarlarını önemli boyutta tehdit etmektedir. Bu hileli işlem ve eylemler kurum içi ve kurum dışındaki çeşitli sebeplerden kaynaklanabilmektedir.

Hileli işlemlerinin genellikle iki veya daha fazla kurum çalışanını, bazen yöneticileri de içine alarak oluşan suç birliktelikleri neticesinde meydana geldiği bilinmektedir. Hileli işlemleri gerçekleştiren kişiler çoğu zaman iç kontrol sistemlerinin zafiyetlerinden yararlanmaktadırlar. İç kontrol sisteminin güçlü olduğu kurumlarda ise doğrudan yöneticilerin kontrolleri devre dışı bıraktıkları görülmektedir. İç kontrol, yolsuzlukların ve hileli işlemlerin önlenmesinde tek başına yeterli olamamakla birlikte caydırıcı ve önleyici bazı kontrol tespitlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kontrol sistemlerine ilave olan bu kontrol uygulamaları, iç denetim tarafından belirlenerek ortaya konmalı ve desteklenmelidir. İç denetçiler ek kontrol tedbiri önerileri dışında, mevcut kontrolleri de denetim altına almalı, etkinliği azalmış veya çalışmayan kontrollere yönelik gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır.

Kurumdan kuruma farklılık göstermekle birlikte iç denetimin genel kabul gören görevi; gözetim mekanizması olarak kurum genelinde risklerin etkin yönetildiğine, iç kontrollerin işlerliğine, kurum varlıklarının korunduğuna, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirildiğine raporlamaların güvenilirliğine ile iş ve işlemlerde mevzuat ve diğer düzenlemelere uyulduğuna dair üst yönetime güvence sağlamaktır. (Kaya, 2010: 12)

2.6. İÇ DENETİMİN TÜRLERİ

2.6.1. Finansal Denetim

Mali denetim, kurumların finansal tablolarına ait mali durum ve sonuçlarını muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun hazırlayıp hazırlamadıklarını denetlemek için yapılan denetimdir.

İç denetçiler, finansal denetimleri üst yönetime görüş ve değerlendirme sağlamak için kurum içi faaliyet olarak gerçekleştirmektedirler. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen finansal denetimlerin amacı yalnızca kurum faaliyetlerinin finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı veya muhasebe süreçlerindeki kontrollerin yeterliliği ve etkinliği ile sınırlı olmayıp yöneticilere sağlanan bilgi ve raporların doğruluğu veya yeterliliğinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

2.6.2. Kontrol Güvence Denetimi

Operasyonel, finansal veya mevzuata uygunluk alanlarına ilişkin önemli kontrol faaliyetlerinin tasarlanması ve iş birliğine yönelik sunulan güvence hizmetleridir. Başka bir açıdan; kontrol güvence denetimlerini, her seviyedeki iç kontrol faaliyetlerinin

denetimi olarak adlandırabiliriz. Denetim planının ağırlıklı bir kısmı bu tür görevlerden oluşmaktadır.

2.6.3. Mevzuata Uygunluk Denetimi

Mevzuattan anlaşılması gereken kurumun günlük faaliyetlerinde uymakla yükümlü olduğu kurallardır. İç ve dış mevzuat olarak ikiye ayırabiliriz. Dış mevzuat, kamu otoriteleri tarafından çıkarılan ve kurumun faaliyetlerinde uyduğu her türlü kanun, yönetmelik, tebliğ türündeki düzenlemelerdir. İç mevzuat, kurumun kendi kanunu başta olmak üzere kurum üst yönetimi tarafından kurum faaliyetlerine yönelik olarak çıkarılan yönetmelik, tebliğ, strateji belgesi, politika belgesi, etik kurallar, yönetmelik ve el kitabı türündeki iç kurallar bütünüdür.

İç denetçilerin iç düzenlemelere önemli katkısı, düzenlemelerin kurum hedefleriyle uyumu ve ihtiyacı karşılayıp karşılamadığı ve değiştirilmesi gereken alanların neler olduğu yönünde görüş ve değerlendirmelerde bulunmalarıdır. Dış mevzuata uyum denetimlerinde uyumun ne ölçüde olduğunun belirlenmesinin yanı sıra; uyulmama durumunda ortaya çıkabilecek risklerin en aza indirilerek yönetilmesinin sağlanmasına yönelik de büyük fayda sağlanmaktadır.

2.6.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi (BT Denetimi)

BT denetimi, kurumun teknolojik alt yapısının, donanım, yazılım, güvenlik ve bilgiye erişim konularının belirli kurallar çerçevesinde ve bir kurumsal BT yönetimi bakış açısıyla denetime tabi tutulmasıdır. Kurumsal teknoloji kullanımındaki kontrol uygulamaları ile faaliyetlere dönük süreçlerdeki kontrol uygulamaları gerek uygulama ve teknoloji açısından bazı farklılıklar göstermektedir. Bilgi teknolojileri denetimi genel kontroller ile uygulama kontrollerinin tasarımı ve işletilmesine ilişkin güvence hizmeti sunulmasıdır.

2.6.5. Operasyonel Denetim

Kurumların her türlü faaliyetlerinin etkinliğine ve verimliliğine yönelik güvence hizmeti sunulmasıdır. Kurumların stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için oluşturdukları iş süreçlerinin ve kurdukları birimlerinin işlerlik, etkinlik ve verimliliklerin değerlendirilmesidir. Tüm bu faaliyetler ile hedeflenen verimlilik yapısının değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi veya artırılması için öneriler geliştirilmesi operasyonel denetimin kapsamı içerisindedir (Özbek, 2012)

3. BÖLÜM İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİNE GENEL BAKIŞ

Araştırmanın bu bölümünde İç kontrol ve İç denetim kavramlarının birbirleriyle olan ilişkisine değinilmektedir; iç kontrol ve iç denetim amaçları, özellikleri ve rolleri bakımından karşılaştırılarak aralarındaki benzerlik ve farklılıklar anlatılmaktadır.

3.1. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İç kontrol ve iç denetim birbiriyle ilişkili ve karşılıklı etkileşim içerisinde. İç kontrol, kurumun; yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından oluşturulmuş ve güvenilir raporlama ile iş ve işlemlerin yasalara uygun olarak gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlayan bir süreçtir. Kurumda iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi iç denetimin görevidir. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve kurumun amaç ve hedeflerine ne ölçüde hizmet ettiğini araştırmaktadır (Sabuncu, 2017). İç denetim etkin bir iç kontrolü sağlamaktadır. İç denetim kurumda belirlenmiş standartların ve politikaların uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektedir. İç denetim yönetime raporlarını aktarmakta ve tavsiyelerde bulunmaktadır. İç denetim, kurumun hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği değerlendirmek amacıyla risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim hakkında yönetimine bağımsız ve tarafsız bir görüş sunmaktadır.

İç kontrol sistemini, iç denetim faaliyetinden ayıran noktaları olduğu gibi, iç içe oldukları hususlar da söz konusudur. İç kontrol; kurumun amaçlarına, politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. İç kontrol o kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır.

İç denetimin amacı iç kontrolde yer alan süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek geliştirmektir. İç denetim bir ölçüde iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir ölçüde ise iç kontrolün dışında bir fonksiyon olduğu da kabul edilmektedir. Önemli ayırt edici bir özellik ise, iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sistemi aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici bir sistemdir (Narçın, 2021)

İç kontrol sistemi geniş anlamda, iç denetimi içerisine almakla birlikte dar anlamda, denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır.

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin parçası olan iç denetim faaliyetinin kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir.

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek sistemi geliştirmeyi amaçlar. İç kontrol sisteminin yeterliliği; iç kontrol sistemi kapsamında tespit edilen risklere karşı oluşturulmuş kontrol faaliyetlerinin varlığıdır. Risklere karşı geliştirilmiş bu kontroller ne kadar işler ve etkin bunlar test edilerek raporlanır. İç denetçi kurumda iç kontrol sisteminin yeterliliğini incelemesindeki amaç kurumun hedeflerini gerçekleştirmede makul bir güvence sağlayıp sağlamadığını araştırmaktır. Bunu gerçekleştirirken iç denetçiler, sistem denetimini uygulamaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinden ise kurum faaliyetlerinin; mevzuat, plan, program ve politikalara uygunluğunun değerlendirilmesidir. İç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirirken uygunluk denetimi yaparlar. Bu çerçevede iç kontrol sistemi; bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakta, iç denetim ise bilginin doğruluk ve güvenilirliğini test ederek yönetimi bilgilendirmektedir. İç kontrol sistemi faaliyetlerin; mevzuata, plan ve programlara uygunluğunu sağlar. İç denetim ise uygunluğun kontrolünü yapmaktadır. İç kontrol sistemi etkinlik ve verimliliği sağlarken, iç denetim etkinlik ve verimliliği teşvik ederek kuruma değer kazandırmak amacındadır.

İç kontrol sisteminin olmaması ya da etkin işlememesi kurumda yer alan varlıkların kaybına, yönetimin hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara yol açmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça risklerin azalmasına yönelik eylemlerle kurum hedeflerine ulaşılması mümkün olmaktadır (Aksoy, 2008: 171). Fakat etkinliğin sağlanması ile hata ve eksikliklerin ilerde tekrar yaşanmayacağı garantisi olmadığı için denetimlerin sürdürülmesi gerekmektedir. Ayrıca iç kontrol sistemi tarafından belirlenmemiş bazı hususların iç denetim tarafından tespit edilerek önlenmesi iç denetimin etkin bir araç olduğunu ortaya koymaktadır.

3.2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

İç denetim ve iç kontrol kavramları süreç olarak karşılıklı ilişki içindedirler. Fakat farklı yönleri vardır. Birbirlerinden amaç ve kapsamı, özellikleri ve rolleri bakımından farklılıkları bulunmaktadır. Ortak özellikleri ise her ikisi de idarenin iç sistemleridir. Birbirlerini tamamlamaktadırlar. İç denetim, iç kontrolün içindedir ancak onu değerlendiren konumundadır. İç kontrol, yönetim fonksiyonlarını içine alan kontrol sistemlerinin bütünüdür. İç kontrol kurumun belirlenen amaçlara ulaşmasına yardımcı olur; iç denetim ise amaçlara ulaşma seviyesini belirler. Ayrıca iç kontrol süreklidir ve

kurumun işleyişine uyumludur. İç kontrol harcama öncesinde yapılan kontrollerle riskleri yönetmek için faaliyetler geliştirir. İç denetim harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetim yapmaktadır. Kısaca, iç denetçiler iç kontrolün yerindeliliğinin denetimini yapmaktadır. İç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetim fonksiyonunun ve iç denetçilerin, kontrol ortamının önemli bir unsuru olması ve iç kontrole amaçlara ulaşmada yardımcı olmasıdır. İç kontrol ve iç denetim ilişkisi yönetim ve denetim ilişkisi için de önemlidir. Sistem açısından değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi içerisinde iç denetim faaliyetini de barındırmaktadır. Süreç olarak iç denetim ise, iç kontrol sisteminin süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir Yöneticiler kurumla ilgili karar alma aşamasında iç denetçilerin sundukları raporların da etkisi olmaktadır (Kızılboga, Özşahin,2013). Çünkü iç kontrole ilişkin bilgi ve tespitler iç denetim biriminin raporlarında yer alır. İç denetçilerin raporlarında mevcut iç kontrol sistemine ilişkin görüşler ile düzeltilmesi geliştirilmesi gereken durumlara ilişkin görüşlere yer verilir. Mevcut iç kontrol sistemine ilişkin görüşler var alan kontrollerin hiç ya da yeterinde uygulanmamasından dolayı ortaya çıkan durum ve sonuçların üst yönetimce farkına varılıp önlem almasını içeren raporlardır. Diğer bir konu ise kontrollerin yetersizliği nedeniyle üst yönetime yapılan yeni önerileri kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin etkin olmadığının tespiti halinde daha çok koruyucu öneriler geliştirilirken iç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda düzeltici önerilerde bulunulur.

3.2.1. Amaçları Bakımından Karşılaştırma

İç denetim, kurumlarda üst yönetime amaçlarına ulaşmada yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur.

İç kontrol ise, tüm işlemlerin önceden belirlenen amaçlara uygun gerçekleşmesinin kontrolü amacıyla oluşturulmuştur. Amaçları bakımından benzerlik bulunmaktadır. Her ikisinde de amaç geçmişe bakıp geleceği şekillendirmektir. İç denetim, iç kontrolün işleyişini de kontrol ederek yönetime destek olmaktadır.

İlk olarak iç kontrol olarak, faaliyetlere ilişkin ilgili birimlerle birlikte çeşitli prosedür ve düzenlemeler yapmaktadır. İç kontrol sistemi tasarlayıp kurmaktadır. Daha sonra iç denetim birimi iç kontrol birimince yapılanların etkinliği ve verimliliğini test etmektedir. Bununla birlikte iç denetim birimi tarafından risk odaklı denetimi anlayışı çerçevesinde üst yönetime bağımsız güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti de sunulmaktadır. Bu açıdan iç denetim, iç kontrol süreçlerinin işlediğini yönetime objektif tarafsız güvence

vererek destek olmaktadır. İç kontrol, iç denetimin öncesi veya başlangıcı olarak kabul edilebilir.

3.2.2. Özellikleri Bakımından Karşılaştırma

İç denetim ve iç kontrol özellikleri bakımından karşılaştırıldığında, benzeyen yönlerin fazlalığı dikkatimizi çeker. Fakat bundan bahsedebilmemiz için kurumda iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin kurulmuş olması gerekir. Aynı zamanda kurumda süreç iç kontrolle başlar. Bu kapsamda iki sisteme ilişkin özellikler aşağıdaki biçimde sıralanabilir:

İç denetim;

- Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test ederek yönetime güvence vermek.
- Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek.
- Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek katma değer kazandırmak.
- Risk odaklı denetim kapsamında bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak.

İç kontrol;

- Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
- Plan, program ve mevzuata uygunluğu gerçekleştirmek.
- Etkinlik ve verimlilik sağlamak.
- Başta yönetimce belirlenen hedefler olmak üzere ve iç ve dış denetime hizmet etmek (Toroslu, 2014: 190).

3.2.3. Rollerini Bakımından Karşılaştırma

Kurumlar için hem iç denetim hem de iç kontrolün varlığı büyük önem taşımaktadır. Çünkü iki sistemin de denetimde önemi büyüktür.

Kamu kaynağı kullanan kamu idaresinde yöneticilere karşı çalışanların haklarının korunması gerekir. Bu durum dış denetim yolları ile yerine getirilse de ondan önce iç kontrol ve iç denetim ile sağlanmaktadır. İç kontrol ve iç denetimin asıl rolü, alınacak kararların doğrudan doğruya işlem sırasında elde edilen bilgi ve belgelerin doğruluğunu sağlamak ve bu doğrultuda geleceği şekillendirebilmektir.

Rolleri itibariyle iç denetim ve kontrolün benzer bir diğer yanı her ikisinin de kurumsal yönetimi gerçekleştirme rolü üstlenmeleridir. Çünkü kurumsal yönetimin, hesap

verebilirlik, adillik, şeffaflık ve sorumluluk ayakları ancak kurumda iç kontrol sistemlerinin varlığı ile başlamaktadır.

İç kontrolün rolü planlama, planlamaya dayalı organizasyon ve başta yönetim olmak üzere yönlendirme yapmaktır. Bu süreçte, bilgi ve iletişim izlenir ve kontrol edilir. Sonra faaliyet, finansal ve hukuki raporlamalarla risk yönetim ve denetimine tabi tutulur. İç denetime, iç kontrolün etkinlik ve verimliliğini bağımsız ve tarafsızca yönetime rapor edilerek güvence sağlama rolü verilir (Toroslu, 2014).

SONUÇ

Kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olması iç denetimin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme faaliyetlerine yönelmesini sağlayacaktır. İç kontrol sistemindeki hata ve eksikleri bulmaya odaklanan bir iç denetim faaliyeti yerine, risk odaklı denetim planları çerçevesinde iç kontrol sistemini geliştirici öneriler sunan bir iç denetim faaliyetinin varlığı kuruma fayda sağlayacaktır. Bunun içinde iç kontrol sistemi kapsamında yapılması gerekenlerin üst yönetimce yapılması ve iç denetçilerin asli sorumlulukları dışında görev almalarının önüne geçilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerin gereksiz iş yüküyle uğraşmak yerine uzmanlık alanlarını geliştirmelerine fırsat tanıyacaktır. Bu durum iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirme amaçlı daha fazla hizmetiçi eğitim programına katılmalarına ve tecrübelerini artırmalarına katkı sağlayacaktır. Özellikle kamu kurumları için yeni bir sistem olan iç kontrol ve iç denetim faaliyetinin amaç ve kapsamının anlaşılması ve sistemler arasındaki bağlantının kurulması önemlidir. İç kontrol ve iç denetimin kuruma sağlayacağı faydaların farkında olan bir üst yönetici her ikisinin de gelişimini destekleyecektir. Üst yönetim tarafından desteklenen iç kontrol sistemine tüm yöneticilerin ve çalışanların katılımı sağlanacak ve iç denetçilerin bağımsızlıkları korunarak iç kontrol sistemini değerlendirmesi için gerekli tüm kolaylıklar kendilerine sunulacaktır. Böylece hem iç kontrol sisteminin etkinliği artırılacak hem de yaptıklarının üst yönetimce desteklenmesi iç denetçilerin kuruma yönelik aidiyet duygusunu güçlendirecek ve raporlarının dikkate alındığını bilmek iç denetçilerin performanslarında olumlu bir etkiye sebep olacaktır.

İç denetim ve iç kontrol, birbirleri ile yakından ilişkili ve birbirlerini tamamlayan ancak çeşitli farklılıkları da olan fonksiyonlar olarak değerlendirilmektedir. İç kontrol, bir kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini sağlayan bir güvence iken; iç denetimin bu mekanizmanın yeterlilik ve etkinliğinin ölçümüne odaklandığını görüyoruz. İç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim sistemi ve faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin işlevsel kalmasını ve değişen koşullara ayak uydurmasını sağlayan bir fonksiyon olduğu söylenebilir. İç denetim biriminin etkinliğini ve yeterliliğini bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirerek sistemin etkin bir şekilde çalışmaya devam etmesine önemli katkı sağlamaktadır.

Sağlıklı ve etkin bir kurumsal yapı için iç denetimin iç kontrol süreçleriyle uyumlu, tamamlayıcı ve iş birliği içerisinde tasarlanmasıyla işletilmesi gerekmektedir. Etkin bir iç denetim yapılanması ve işletilmesi olmadan, verimli bir kurumsal yönetimin varlığı söz

konusu olamaz. Sağlıklı bir iç kontrol sistemi olmadan da etkin bir iç denetim sisteminin işletilmesi ve sürdürülmesi mümkün değildir. Kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan, iç denetimin iç kontrol süreçleriyle uyumlu ve birbirlerini destekleyen bir anlayış içinde yapılandırılması ve işletilmesi gerekir.

İç denetim ve iç kontrol faaliyetleri, kurumların amaçladıkları hedeflere ulaşabilmeleri için kurumlara önemli katkılar sunmaktadır. Risklerin azaltılması için kontrol faaliyetlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlarken, iç denetim ise iç kontrol kapsamında yapılmış düzenlemelerle ilgili yönetime bilgi sağlamakta, sisteme ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunmaktadır. Kurumlarda etkinliği güçlü bir iç kontrol sistemi ve iç kontrol ile birlikte tasarımdan, uygulamaya, raporlamaya kadar birçok alana değer iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri olan iyi bir iç denetime sahip olunması önemlidir.

İç kontrol sisteminin işleyişinde iç denetim rolü oldukça önemli ve yol göstericidir. İç denetim iç kontrol sisteminin etkinliğini ve işlerliğini belli periyotlarla riskleri önceliklendirerek değerlendirir. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunarak kuruma katma değer sağlar.

KAYNAKÇA

- (2023). <https://sozluk.gov.tr/>. adresinden alındı
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Akyel, R. (2010). *Türkiye'de İç Kontrol Kavramı , Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi* (Cilt 17). Yönetim ve Ekonomi Dergisi.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul : Alfa Basım Yayım .
- <http://www.coso.org>. (tarih yok).
- Kamu İç Kontrol Rehberi*. (2014).
- Kaya, D. B. (2015). *Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim İç Kontrol ve Risk Yönetimi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık .
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:6.
- Kır, H. (2010, Nisan). Stratejik Denetim ve ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetışim Dergisi*.
- Kıral, H. (2014). *İç Denetim*. Ankara: İç Dnetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Narçın, E. M. (2021). İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi . *Yüksek Lisans Tezi*.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim ,Risk Yönetimi ve İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım .
- Ruveyda Kızılboğa, F. Ö. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), s. 220-236.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), s. 161-165.
- Toroslu, M. V. (2014). *İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Uysal, D. M. (2021). *Yönetişim Rehberi*. Ankara: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Yılanıcı, D. D. (2003). *İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)*. Eskişehir: T.C. Osmangazi Üniversitesi Yayınları.