



Kapadokya Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsü

Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

**KAMU KURUMLARINDA MALİ DENETİM VE MALİ
DENETİMDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİN
KULLANILMASI**

Yakup TUNÇ

Yüksek Lisans Tezi

Nevşehir, 2023

KAMU KURUMLARINDA MALİ DENETİM VE MALİ DENETİMDE BİLGİ
TEKNOLOJİLERİN KULLANILMASI

Yakup TUNÇ

Kapadokya Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsü
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Nevşehir, 2023

TEŞEKKÜR

Tüm hayatım boyunca yanımda olarak beni destekleyen aileme, araştırma kapsamında verileri elde etmek amacıyla görüşlerine başvurduğum daire başkanlarımıza ve bu çalışmayı yapmamda desteklerini esirgemeyen danışman hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Gamze TURGAYLI ZENGİN ve Öğr. Gör. Atamer AYKAÇ'a sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

TUNÇ, Yakup, *Kamu Kurumlarında Mali Denetim ve Mali Denetimde Bilişim Teknolojilerin Kullanılması*, Yüksek Lisans Tezi, Nevşehir, 2023.

Türk kamu yönetimini ve kontrolü, 1927-2003 yılları arasında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmaktayken, 2003 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kanun ile 1050 Sayılı Kanun yürürlükten kalkmış ve Türk kamu yönetimi ve kontrolün yapısı değişmiştir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu yönetimi ve denetimi sisteminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrollere ilişkin düzenlemelerle köklü değişimler yaşanmıştır. 5018 sayılı Kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri önemli görülmüştür. 5018 sayılı Kanun, hem mali disiplini sağlamak hem de dünyadaki değişimi sağlamak amacıyla hazırlanmış olup, reform niteliğinde bir düzenleme olarak görülmektedir.

Teknolojik gelişmeler ile birlikte kamu denetiminin daha etkin hale getirilerek iş yükünün ve harcanan zamanın en aza indirilmesi, sürekli ve anlık denetimin sağlanabilmesi gibi amaçlar doğrultusunda yapılabilmesi için bilgisayar destekli denetim programları geliştirilmiştir. Bu programlar kurum içinde hazırlandığı gibi kurum dışında özel kuruluşlar tarafından da hazırlanmaktadır.

Araştırma sonucunda; kamu kurumlarında bilgisayar destekli programların kullanılması ile etkili bir denetim yapılabildiği, 5018 sayılı kanunun ana ilkelerinin bilgisayar destekli denetim ile de sağlanabildiği belirlenmiştir. Araştırmada ayrıca, Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi'nin de kamu kurumlarında denetimi daha etkili kıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Mali Sistemi, Denetim, Harcama, Bilgisayar Destekli Denetim

ABSTRACT

TUNÇ, Yakup. *Financial Audit in Public Institutions and Use of Information Technologies in Financial Audit*, Master's Thesis, Nevşehir, 2023.

While the Turkish Public Administration and control was carried out with the Public Accounting Law No. 1050 between 1927-2003, the Law No. 1050 was abolished and the structure of the Turkish Public Administration and control changed with the Law No. With the Public Financial Management and Control Law No. 5018, there have been radical changes with the structure and functioning of the public administration and audit system, the preparation and implementation of public budgets, the accounting and reporting of financial transactions and the regulations on financial controls. With the Law No. 5018, the principles of obtaining and using public resources effectively, economically and efficiently, accountability and financial transparency were considered important. This Law has been prepared both to ensure fiscal discipline and to adapt to changes in the world, and is seen as a reform arrangement.

With the technological developments, computer-aided audit programs have been developed in order to make public auditing more effective, minimizing the workload and time spent, and providing continuous and instant auditing. These programs are prepared within the institution as well as by private institutions outside the institution.

As a result of the research; It has been determined that an effective audit can be made with the use of computer-aided programs in public institutions, and that the main principles of the law no. 5018 can also be achieved by computer-aided auditing. In the study, it was also concluded that the Public Expenditure and Accounting Information System made auditing more effective in public institutions.

Keywords: Public Financial System, Audit, Expenditure, Computer Aided Audit

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	iv
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	v
ETİK BEYAN.....	vi
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM.....	5
DENETİM KAVRAMI, DENETİMİN TÜRLERİ VE AŞAMALARI.....	5
1.1. Denetim Kavramı, Unsurları ve Amacı.....	5
1.2. Denetimin Gerekliliği	6
1.3. Denetim Türleri	7
1.3.1. Konusuna Göre Denetim Türleri	8
1.3.1.1. Mali Tabloların Denetimi.....	8
1.3.1.2. Faaliyet Denetimi	9
1.3.1.3. Uygunluk Denetimi	10
1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	11
1.3.2.1. İç Denetim	11
1.3.2.2. Dış Denetim	12
1.3.2.3. Kamu Denetimi	13
1.3.2.4. Yüksek Denetim.....	14

1.3.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	15
1.3.3.1. Sürekli Denetim	15
1.3.3.2. Sınırlı Denetim	16
1.3.3.3. Özel Denetim	16
1.3.4. Denetimin Uygulandığı Zaman Yönünden Denetim	16
1.3.4.1. Sürekli Denetim	17
1.3.4.2. Süreksiz Denetim	17
1.3.4.3. Uygulamadan Önceki Denetim	17
1.3.4.4. Uygulama Sırasındaki Denetim	17
1.3.4.5. Uygulamadan Sonraki Denetim	18
1.4. Denetimin Aşamaları	18
1.4.1. Planlama	18
1.4.2. Uygulama.....	19
1.4.3. Raporlama.....	19
1.5. Deneyim Yöntemleri.....	20
1.5.1. Haberli Denetim – Ani Denetim.....	20
1.5.2. Şekli Denetim- Maddi Denetim.....	21
1.5.3. Aralıksız Denetim - Örnekleme (Sondaj) Yoluyla Denetim	21
2. BÖLÜM.....	23
KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROLÜ.....	23
2.1. Kamu Denetimine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun Getirdiği Değişiklikler.....	23
2.1.1. Yerel Yönetim Kanunları	28
2.1.2. 5393 Sayılı Belediye Kanunu	28
2.1.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	29
2.1.4. 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu	30

2.2. Kamu Mali Yönetim Kanunu'nda Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları	30
2.2.1. Mali Saydamlık (Şeffaflık)	30
2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu	32
2.2.3. Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılması	33
2.2.4. Stratejik Planlama	33
2.2.5. Performans Esaslı Bütçeleme	34
2.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevlilerin Yetkileri ile Mali Sorumlulukları.....	36
2.3.1. Bakanlar	36
2.3.2. Üst Yönetici	37
2.3.3. Harcama Yetkilisi	38
2.3.4. Gerçekleştirme Görevlisi	39
2.3.5. Muhasebe Yetkilisi	39
2.4. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Denetim	40
2.4.1. İç Denetim	40
2.4.2. Dış Denetim	43
3. BÖLÜM.....	44
KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI.....	44
3.1. Bilişim Sistemleri Kavramı.....	44
3.1.1. Bilişim Sistemleri Uygulamaları	46
3.2. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri	46
3.3. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Tarihçesi.....	47
3.4. Bilgisayar Ortamında Denetim Yaklaşımları.....	48
3.4.1. Bilgisayar Etrafından Denetim	48
3.4.2. Bilgisayarın İçinden Denetim	49

3.4.3. Bilgisayarla Denetim	50
3.5. Bilgisayar Destekli Mali Denetimde Denetim Riski ve Türleri.....	51
3.6. Bilgisayar Destekli Denetim	52
3.6.1. Bilgisayar Destekli Denetimin Beklenen Çıktıları	53
3.6.2. Bilgisayar Destekli Denetimin Hedefleri.....	54
3.6.3. Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi.....	55
4. BÖLÜM.....	56
YÖNTEM VE BULGULAR	56
4.1. Yöntem	56
4.1.1. Araştırmanın Modeli.....	56
4.1.2. Araştırmanın Çalışma Gurubu	56
4.1.3. Veri Toplama Aracı	57
4.1.4. Araştırma Verilerinin Elde Edilmesi	58
4.1.5. Verilerin Analizi	58
4.2. Araştırmanın Bulguları	59
4.2.1. Kamu Kurumlarında Denetim Türleri, Denetimin Etkililiği ve Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri İle İlgili Bulgular.....	59
4.2.2. Bilgisayar Destekli Denetimin Diğer Denetim Türlerine Göre Farklılıkları ile İlgili Bulgular.....	61
4.2.3. Bilgisayar Destekli Denetim ile 5018 Sayılı Kanunun Ana İlkeleri Açısından Etkililiği ile İlgili Bulgular	65
4.2.4. Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi'nin Denetim İşlevi ile İlgili Bulgular	66
SONUÇ.....	68
KAYNAKÇA	73
EK-1. ORJİNALLİK RAPORU.....	82

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
BDDT	: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
GKGMS	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
İDÇUEHY	: İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
KDV	: Katma Değer Vergisi
KMY	: Kamu Mali Yönetimi
KMYKK	: Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Md.	: Madde
s.	: Sayfa
STK	: Sivil Toplum Kuruluşu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Denetim Türleri	7
Tablo 3.1. Örgütlerde Bilişim Sistemlerinin Artan Rolü	45
Tablo 4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Dağılımı.....	57

GİRİŞ

Genel anlamıyla denetim, kurum faaliyetlerinin önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolüdür. Kamu kurumlarının çalışma alanları ile ilgili faaliyetlerinin denetimi, kamu işlemlerinin kanun koyucu tarafından belirlenen yöntem ve tekniklere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi işlemidir. Amacı, kamu kurumlarının mali denetim sürecinde işlem ve harcama kalemlerinin kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek keyfi davranışların önlenmesidir. Etkin bir denetim ile kamu kurumlarının harcama yapılarının belirli standartlara uygun hale getirilmesi mümkün olabilmektedir.

Türk kamu yönetimi ve denetimi iki farklı döneme ayrılabilir. Bunlardan ilki 1927 senesinde yürürlüğe girmiş olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu dönemi, ikincisi ise 2003 senesinde yürürlüğe girmiş olan ve halen de yürürlükte bulunan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu dönemidir. 5018 Sayılı Kanun ile yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi:

- Yönetimsel sorumluluk ve hesap verebilirliğin mümkün olması,
- Kaynakların daha doğru, ekonomik ve verimli kullanılması,
- Stratejik plan yapılabilmesi,
- Bütçenin performans esaslı olarak hazırlanması,
- Orta vadeli harcama planı ile çok yıllık bütçeleme,
- Mali şeffaflık,
- Tahakkuk esaslı muhasebe,
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması,
- İç kontrol sistemi,
- Etkin iç denetim ve iç denetim kavramları esas alınarak hazırlanmaktadır.

5018 Sayılı Kanun ile 1050 Sayılı Kanun arasındaki en önemli fark, sorumluluk anlayışındaki farklılıktır. 5018 sayılı Kanun, mali yönetim sisteminde “Yönetim sorumluluğu” modelini benimsemektedir. Yönetimin sorumluluk içerisinde; siyasi sorumluluk, yönetim sorumluluğu, mali sorumluluk, performans sorumluluğu ve cezai

sorumluluk bulunmaktadır. 1050 Sayılı Kanun “Tam sorumluluğa” karşı çıkarken, 5018 Sayılı Kanun “Kusur esaslı sorumluluk”u getirmiştir. 5018 Sayılı Kanun ile kamu maliye sistemimize, kamu kaynaklarının iktisabına ve kullanımına katılanların, yaptıkları işten doğan sorumluluklarla kusurları oranında katılımını içeren bir anlayış getirilmiştir.

Denetim, konusuna göre mali tablo denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç kategoriye, denetçilerin kimliğine göre ise iç denetim, dış denetim, kamu denetimi ile yüksek denetim olmak üzere dört kategori olarak belirlenmiştir (Akyel, 2010, s. 2).

Teknoloji geliştikçe kamu denetimlerini daha etkin kılmak, iş yükünü ve süresini en aza indirmek ve kamu harcamalarının gerektiğinde denetlenmesini sağlamak mümkün olmuştur. Teknolojinin sunduğu imkânlarla yürütülen kamu mali denetimi kapsamında yeni bilgisayar programları ile denetim prosedürleri ortaya konmuştur. Bu planlar kurum içinde hazırlandığı gibi kurum dışında da hazırlanabilmektedir (Karyağdı, 2022, s. 14).

Bu çalışmalar kapsamında Maliye Bakanlığı Muhasebe Genel Müdürlüğü Personel Yazılımları ve Uygulama Daire Başkanlığınca "Kamu Harcama ve Muhasebe Bilgi Sistemi (KBS)" hazırlanmış ve 2008 yılında kullanıma açılmıştır. KBS ile kamu harcama birimleri ile muhasebe birimleri arasındaki mali işlemler tek bir otomasyon sistemi üzerinden düzenlenip takip edilebilmekte, denetim yetkisi olan her birim kamu kurumlarında her an denetim yapabilmektedir.

Denetim olgusu oldukça eski olmasına karşın, kamu kurumlarında yapılan işlemlerin mali denetiminin bilgisayar programları ile denetim yapılması oldukça yeni bir konudur. Hazırlanan bilgisayar programları ile kamu kurumlarında bir işlem yapıldığı anda kaydı gerçekleştirilmekte, uygulamaların her aşamasında bu durum devam etmektedir. Dolayısıyla kamu kurumlarında yapılan her işlemin her an denetlenmesi mümkün olabilmektedir. Genel olarak bakıldığında kamu kurumlarındaki işlemlerin denetimin tam ve doğru bir şekilde yapılıyor olduğu düşüncesi hâkim olmaktadır. Buna karşın, söz konusu teknolojinin yeni olması, kullanıcıların bu sistemleri sonradan öğrenmiş olmaları, kurumun kendine özgü yapısı gibi birçok faktör işlemlerin doğru bir şekilde yürütmesinde veya denetimin amacına tam olarak ulaşmasında engel olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında bilgisayar destekli programlar ile yapılan denetimler ile ilgili uygulayıcıların görüşlerinin alınması ve bu konuda yeni düzenlemeler

yapılması bilgisayar destekli kamu mali denetiminin daha etkin kılınmasını sağlayabilecektir.

Araştırmada Türkiye'deki kamu kurumlarında mali denetim, kamu kurumlarındaki mali ve işlevsellik denetiminde kullanılan bilgisayar destekli programların denetime katkısını tespit etmek amaçlanmıştır. Kanun koyucu denetim ile ilgili standartları ve uygulamada takip edilecek yöntemleri belirlerken, uygulama alanında yönetici konumunda bulunanlar uygulamada yaşananları daha etkin bir şekilde görebilmektedirler. Bu açıdan bakılarak araştırmada; kamu kurumlarında denetim türleri, denetimin etkililiği ve bilgisayar destekli denetim teknikleri, bilgisayar destekli denetimin diğer denetim türlerine göre farklılıkları, bilgisayar destekli denetim ile 5018 Sayılı Kanunun ana ilkeleri açısından etkililiği, Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi'nin denetim işlevi nasıl olduğu konusunda bir devlet üniversitesinde bulunan daire başkanlarının görüşleri alınmıştır.

Teknoloji alanındaki gelişmeler diğer alanlarda olduğuna benzer şekilde denetim alanında da kendini göstermekte olup, hazır bilgisayar programları sayesinde anlık denetim mümkün olmuştur. Kamu kurumlarının mali denetimleri, yetkili denetim birimleri tarafından planlanıp belirli bir süreç içerisinde gerçekleştirilmesine rağmen, bu kurumların kullandığı bilgisayar destekli prosedürler anlık denetime olanak sağlamaktadır. Bilgisayar teknolojisi kullanılarak yazılan denetim programları, yalnızca denetim amacıyla kullanılmamakta, aynı kamu kurumunun işleyişini kolaylaştırma işlevi de görmektedir. Bu işlemler sayesinde kamu kurumlarının finansal likiditesini anında kayıt altına almak, kağıt üzerinde ön dosyalama yapmak ve daha sonra bu dosyalardaki belgeleri denetlemek ve yetkili kurumlara sağlanan kullanım aşaması şifrelerini farklı şekillerde anında tamamlamak mümkündür. Kamu kurumlarında bilgisayar destekli prosedürler yardımıyla yapılan bu denetim türü, denetim süresini beklemeden anında denetim yapılmasına olanak sağlamakta ve süreçteki hatalar isteyerek veya istemeyerek düzeltilebilmektedir. Ayrıca, düzenleyici kurumlara denetim yapma yetkisi vermek için gerekli verilerin sağlanması, kamu kurumlarının işleyiş ve denetiminde gereksiz evrak işlerinden kaçınılması, harmanlama, tasnif ve saklama süreçlerinde zaman ve emek kaybının önlenmesidir. Kamu kurumlarında bilgisayar destekli programları kullanarak bilimsel araştırma yapmak açısından önemlidir. Bu kapsamda, kamu kurumlarında bilgisayar destekli prosedürlerin, kamu kurumlarının işleyiş ve denetimine katkısının

belirlenmesi, bu prosedürlerin işlerliğinin artırılması ve kamu denetimlerinde yapılacak revizyonlarda belirleyici olması açısından önem arz etmektedir.

1. BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİMİN TÜRLERİ VE AŞAMALARI

1.1. Denetim Kavramı, Unsurları ve Amacı

Denetim, bir kuruluşun kabul edilmiş hedeflere uygun olarak belirlenmiş ilke ve kurallara göre davranıp davranmadığını bilme sürecidir. Denetimin temel amacı, örgütsel hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek, daha iyi sonuçlar elde etmek için gerekli önlemleri almak ve süreçleri iyileştirmektir (Bozkurt, 2013, s. 56). Bu genel denetim amacına yönelik olarak gerçekleştirilmek istenen, kurum faaliyetlerinin bir bütün olarak ele alınması ve bu faaliyetlerin plan dâhilinde programlı bir biçimde sürdürülebilirliğinin olmasıdır (Koç, 2022, s. 121).

Denetim, ekonomik faaliyet ve durumlarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterleri ne ölçüde karşıladığını araştırmak ve sonuçlarla ilgilenenleri bilgilendirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreç olarak da tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre; denetimin elemanları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Kaval, 2008, s. 3-4).

1. Denetim, anlamlı ve bilimsel bir süreçtir ve başından sonuna kadar faaliyetler belli bir sisteme göre yürütülmektedir.

2. Ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin denetimler, kurumdan beklentisi olanlara sundukları çeşitli rapor ve beyanların doğru bir şekilde ortaya konmasını sağlamaktadır, Denetim ile kurum ifadelerinin güvenilirliği sağlanmış olmaktadır.

3. Denetim için önceden belirlenmiş kriterler bulunmalıdır. Denetçi, kurumun faaliyetlerini önceden belirlenmiş bu kriterlere göre değerlendirmekte, doğruluğuna ve güvenilir olduğuna karar vermektedir. Bu standartlar; kanun ve yönetmelikler, anlaşmalar, yönetim tarafından belirlenen başarı kriterleri, muhasebe ilkeleridir. Denetim sürecinde kullanılan kriterler, denetim türünün belirlenmesinde önem arz etmektedir.

4. Kanıt toplama ve değerlendirmede tarafsız olma; denetçilerin, bağımsız uzmanlar olarak, kanıtların tarafsız veya yanıltıcı olup olmadığına bakılmaksızın, kanıtları adil ve önyargısız olarak toplamakta ve değerlendirmektedirler.

5. İlgililere bildirim: Bu grup, ortaklar, yöneticiler, alacaklılar, devlet kurumları, kamu gibidir. Kurum faaliyetleri ile doğrudan ya da dolaylı şekilde alakalı gruplara yapılan bildirimdir. Bu aşama, denetimin son aşamasını oluşturur.

Bu nedenle denetim, kamu mali yönetimi (KMY) sisteminin ayrılmaz bir parçası ve kamu sektörü performansını iyileştirmek ve risk yönetimi oluşturmak için etkin bir araç olarak dile getirilmektedir. Bu araç farklı amaçları yerine getirmek için yapılmaktadır. Bu açıdan denetim (Gürsoy, 2019, s. 412);

- Kamu kaynaklarının mali mevzuata uygun olarak toplanması ve kullanılması (uygunluk denetimi),
- Doğru ve gerçeğe uygun bilgiler içeren finansal tablolar ve raporlar hazırlaması (mali denetim),
- Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımı, diğer bir deyişle kamu faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal sonuçlarına daha geniş bir açıdan bakılması (performans denetimi),
- Yürütme (iç denetim),
- Yasama organına güvence sağlayan bir mekanizma (üst denetim - dış denetim) olarak da görülebilir.

1.2. Denetimin Gerekliliği

Hayatın sürekli değişmesi ve gelişmesi, kurumlara olan gereksinimin her geçen gün daha da artıyor olması, kurumların hizmetlerini ortaya koymalarında adil, şeffaf ve hesap verebilir olmalarını gerekli kılmaktadır (Taner, 2012, s. 28). Kurumların önceden belirlenmiş olan kurallara uyarak, kendilerine verilmiş olan görevleri yapıyor olmaları, nihai hedef olarak görülse de bu durumun işlerlikte ne şekilde gerçekleştiğinin bilinmesi gerekmektedir. Kurumların fiili olarak görevlerini belirlenmiş kurallar çerçevesinde şeffaf, adil, hesap verebilir şekilde yapıyor olmalarının incelenmesi denetim ile belirlenebilmektedir (Ağmaz, 2018, s. 39).

Önemi giderek artan denetimin tarihsel seyri incelendiğinde, ekonomik olayların tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu ve bugünkü anlamıyla olmasa da her dönemde ekonomik olayların kontrolünün yapıyor olduğu rahatlıkla söylenebilir (Haftacı, 2011,

s. 1). Buna karşılık denetim Sanayi Devrimi ile birlikte bir meslek haline gelmiştir. Denetim ile (Güney ve Sarı, 2015, s. 63);

- İş faaliyetleri ile ilgili soruları yanıtlamak,
- Mali tabloların doğruluğunu onaylamak ve mali tablolar hakkında görüş oluşturmak,
- İç kontrol yapılarının gözden geçirilmesine dayalı sistem denetimlerini yapmak,
- Yönetim denetimi, muhasebe kayıtları ve belgelerinin denetlenmesi dışındaki ticari faaliyetleri yapmak mümkün olmaktadır.

1.3. Denetim Türleri

Genel olarak, denetim türleri iki türe ayrılmaktadır. Bu açıdan bakılarak denetim, konusuna ve denetimi yapan denetçinin statüsüne göre denetim olmak üzere iki kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunun yanında denetim türleri ele alındığında denetimin niteliği ve uygulandığı zaman dilimi de önemli olmaktadır. Buna göre denetim dört ayrı türde ele alınmaktadır (Bozkurt, 2013, s. 59). Denetim türleri Tablo 1.1’de bir bütün halinde görülmektedir.

Tablo 1.1. Denetim Türleri

Konularına Göre Denetim	Mali Tabloların Denetimi
	Faaliyet Denetimi
	Uygunluk Denetimi
Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	İç Denetim
	Dış Denetim
	Kamu Denetimi
	Yüksek Denetim
Niteliğine Göre Denetim	Sürekli Denetim
	Sınırlı Denetim (Ara Denetim)
	Özel Denetim
Uygulandığı Zaman Göre Denetim	Sürekli Denetim
	Süreksiz Denetim

Uygulamadan Önceki Denetim
Uygulama Sırasındaki Denetim
Uygulamadan Sonraki Denetim

Tablo 1’de yer alan denetim türleri aşağıdaki başlıklarda ayrı ayrı ele alınmıştır.

1.3.1. Konusuna Göre Denetim Türleri

Muhasebe denetiminin tanımından anlaşılacağı üzere amaç, karar alıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğini sağlamaktır. Karar alıcıların yönettikleri işletme birimine göre denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir (Erciçek, 2016, s. 15). Denetimin konusuna göre üç tür olarak ele alınabilecek denetim, farklı denetim hedeflerine bağlı olarak, denetimler mali tablolar, faaliyet ve uygunluk denetimleri olarak sınıflandırmak mümkündür (Tez, 2021, s. 115).

1.3.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali/finansal tablo denetimi, mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kanun ve düzenlemelere uygun, doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığına ilişkin bir görüş niteliğindedir (Altıok, 2019, s. 163). Bu denetim türü, kurum tarafından düzenlenen mali tablolarda yer alan gelir tablosu ve bilançoda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmektir. Genel kabul görmüş muhasebe standartları (GKGMS), mali tabloların denetimi için temel oluşturmaktadır (Bayri, 2010, s. 97).

Kurumun yayımlamakla yükümlü olduğu mali tabloların muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının tespitine yönelik mali tablo denetimi ile kurum hesaplarının anlaşılması kolaylaşmakta ve beklenen sonuçlara ulaşabilmektedir (Erol ve Aslan, 2017, s. 61). Kurumlar hakkında güvenilir bilgiye olan talebin artması, kurumsal faaliyetlerin genişlemesi ve işlemlerin karmaşıklığının artması nedeniyle kurumsal mali tabloların denetimi bir zorunluluk haline gelmiştir. Mali tablo denetiminde elde edilen sonuçlardan öğrenilmek istenilen bilgiler arasında (Öznel, 2016, s. 5);

- İşletme sahipleri, eleştirel bir bakış açısıyla bağımsız ve objektif olarak değerlendirilen finansal tablolar, işletme sahiplerinin güvenini oluşturmaktadır,
- İşletmeye yatırım yapmak isteyen bireyler, borç verenler, işletmede hisse sahibi olan ve olmak isteyen bireyler,
- İşletme ile iş yapan; satıcı, alıcı, rakipler,
- Danışman ve uzmanlar; örneğin finansal danışmanlar, finansal analistler, istatistikçiler,
- İşletme çalışanları; işletmede çalışanlar ve gelecekte işletmede çalışmayı planlayanlar,
- Kamu kurumları; maliye, çalışma, sosyal güvenlik vb.

Mali tabloların denetlenmesinin sebebi, mali tablolarda sunulmuş olan bilgilerin güvenilir olmayabileceğidir (Kaya ve Uzay, 2018, s. 723). İşletmenin faaliyetlerini fiili olarak kontrol etme imkânına sahip olmayanlar; kurum yönetiminin finansal tablolar üzerinde tam kontrole sahip olması durumunda güvenilirliğini sorgulayabilmektedir. Bir veya daha fazla işletme yöneticisi, kendi çıkarları için bilerek hileli finansal tablolar sağlayabilmektedir. Bu durumda işletme yönetimi faaliyetlerini kontrol edecek bir yapıya ihtiyaç duyulmaktadır (Türedi ve Alıcı, 2014, s. 119).

Bu tür denetimler, bir kurumun mali tablolarında yapabileceği hileli uygulamaları kontrol altına almak için son derece gereklidir (Gürsoy, 2019, s. 412). İç ve dış denetimlerle elde edilebilen bu güvenilirlik, mali tabloların hazırlanmasının eksiksiz ve doğru olmasını sağlamada etkili bir faktördür. Bu yönüyle düşünülerek, bir kurumun mali tablolarının denetlenmesi; mali tablolarda yer alan bilgilerin sigorta anlamına geldiği söylenebilir. Farklı bir ifadeyle mali tabloların denetlenmesi; kurum yönetimi tarafından beyan edilen mali bilgilerin doğruluğunun denetim yoluyla teyidinin yapılmasını ifade etmektedir (Kaya ve Uzay, 2018, s. 722).

1.3.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet (Operasyonel) denetimi iç denetçiler tarafından yapılmakta ve değerlendirme sonuçları yönetime raporlanmaktadır. Operasyonel denetimler, detaylı olarak yapılmasından dolayı mali tablo denetimlerinden daha zordur (Gencer, 2017, s. 4).

İşletmelerin büyüme, karlılık ve gelişme fırsatlarını ortaya çıkarmak veya bu amaçla oluşturulmuş kurum hedeflerinin uygunluğunu ve başarısını test etmek, işletmenin başarısı önündeki engelleri ve olumsuz gelişmeleri ortaya koyarak yönetim hedeflerini desteklemek için tasarlanmış sistematik bir incelemedir (Çubukçu, 2018, s. 143-144). Faaliyet denetiminin asıl amacı, faaliyetlerin çıktılarının etkinliğini en üst düzeye çıkarmak olduğundan, bu denetim türü "ekonomik denetim", "yönetim denetimi" veya "idari denetim" olarak da bilinmektedir. Yürütmekle sorumlu yönetim kurulu bu faaliyetleri değerlendirme konusudur (Kaval, 2008, s. 9).

Bu denetimde kurumun pazarlama, üretim yöntemleri, kurumun yapısı, insan kaynakları vb. birçok faaliyeti incelenmekte ve doğal olarak verilerden elde edilen çıktı muhasebe ve finans departmanları gibi birçok birim tarafından kullanılmaktadır (Akbaş vd., 2022, s. 132-133).

1.3.1.3. Uygunluk Denetimi

Vergi kanunu, iş kanunu ve işletmenin dış çevresi tarafından oluşturulan diğer düzenlemelere veya işletme üst yönetimi tarafından oluşturulan yönetmelik, talimat, bütçe ve diğer düzenlemelere uygun olarak hareket edilip edilmediğinin gözden geçirilmesi, kurumu daha kolay ve verimli bir şekilde yönetmek için yapılan denetimdir. Nihai hedefi, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesidir (Aytaç, 2014, s. 5).

Uygunluk denetiminin amacı, üst otorite tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığını araştırmaktır. Bu denetim üst makam olarak kurum içinden veya kurum dışından gelebilmektedir (Bozkurt, 2013, s. 57). Kurum içinden yapılan denetim, muhasebe kayıtlarının denetiminin Finans ve Mali Hizmetler Bürosu tarafından yayınlanan yönetmeliklere ve muhasebe kılavuzlarına uygun olarak yapılmasıdır. Özellikle devlet müdahalesi arttıkça, uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir. İster özel sektörde ister kar amacı gütmeyen sektörde yerleşik politikalara, yazılı sözleşmelere, yasa ve yönetmeliklere uygunluk sağlamak için yapılan denetimdir (Güredin, 2014, s. 17).

Uygunluk denetimleri, harici ve dahili olarak gerçekleştirilebilmektedir. Farklı bir anlatımla iç denetim veya dış denetim şeklinde olabilmektedir. Dışarıdan yapılan denetime örnek kamu idarelerinin denetimidir (Mallı, 2014, s. 27-28). Örneğin bir işletmede kesilen mahsup fişlerinin, ilgili kişi tarafından imza edilip edilmediğinin iç denetçi tarafından kontrol edilmesi; yine başka bir örnekte vergi inceleme elemanı tarafından vergi tahsilat süreçlerinde mevzuatlarda belirtilen sürelerle uyulup uyulmadığının kontrol edilmesi gibi durumlar, uygunluk denetiminin konusunu oluşturmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 35).

1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir. Denetçinin uzmanlığının olması, yapacağı denetimin türünü de farklılaştırmaktadır. Denetim türüne göre denetimler dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar; iç denetim, dış denetim, kamu denetimi ve yüksek denetimdir (Bozkurt, 2013, s. 57).

1.3.2.1. İç Denetim

Modern manada iç denetim, 1941 senesinde İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla başlamıştır. Bu tarihten sonra iç denetim kurumsal faaliyet alanındaki tüm fonksiyonların değerlendirilmesi olarak kabul edilmiş ve Arthur H. Kents'in 1948 tarihli "*Operasyonların Denetimi*" makalesi iç denetim alanında ilk olmuştur. 1947 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından İç Denetçinin Sorumlulukları Bülteni yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları da aynı dernek tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır (Tufan, 2012, s. 10).

İç denetim kavramı çoğu zaman kurumun tamamını kapsayan iç kontrol ile karıştırılmaktadır. Örneğin iç kontrol sistemi kurumun bütününden ziyade her kademesinde gerçekleşen faaliyetler bütünüdür. Kuruluş için değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacıyla iş faaliyetlerini inceleyen ve yönetime çeşitli raporlar, tavsiyeler ve bilgiler sağlayan, bir kuruluşun her seviyesinde gerçekleşen bir danışmanlık faaliyetidir (Akyel, 2010, s. 3).

İç denetimler, kurum içindeki görevliler tarafından gerçekleştirilir. Kulte'nin (2013, s. 10) belirttiği gibi iç denetçiler tipik olarak aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirirler:

- Mali kontroller, muhasebe kontrolleri ile diğer faaliyetlere ilişkin kontrollerin doğruluğunu, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatli bir şekilde gözden geçirmek, değerlendirmek, uygun maliyetli ve etkin kontrol sistemleri geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politika, plan ve yönergelere uygun olup olmadığını araştırmak,
- İşletme varlıklarının her türlü zarardan korunup korunmadığını araştırmak,
- Yönetim tarafından hazırlanan ve sağlanan çeşitli bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak,
- Görevlerin yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin başarısını araştırmak.

İç denetimin amacı, kurumların mali ve mali olmayan tüm faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, diğer iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi ve tüm bu bilgilere dayanarak yönetime tavsiye ve istişarelerde bulunulması olarak özetlenebilir (Akyel, 2010, s. 5).

Bir şirkette iç denetimin varlığı, bağımsız denetçiler için güvence oluşturmak için bir referans, zaman ve kaynak verimliliğini artıran ve denetim maliyetlerini azaltan bir unsurdur. Günümüz koşullarında iç denetim, bir kurum içindeki işlemleri kontrol etme anlayışından farklı olarak işlevleri bulunmaktadır (Akçay, 2011, s. 26).

1.3.2.2. Dış Denetim

Bu denetim türü, kendi adına faaliyet gösteren ve denetlenen kuruluşta herhangi bir işi veya menfaati olmayan bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir (Çatıkkaş vd., 2012, s. 15). Bağımsız denetim yapan denetçiler veya kuruluşlar, serbest meslek sahibi kişiler olarak hizmetlerini yerine getirirler. Burada ticari bir bağımlılık yoktur. Dış denetim, finansal tabloların işletmenin ait olduğu döneme ilişkin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve ilkelerine uygun olup olmadığını bağımsız denetçi tarafından incelemesi ve sonuçlarının açıklanmasıdır (Süklüm, 2020, s. 19).

24 Aralık 2003 tarih ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca harcama sonrası dış denetim Sayıştay’ca yapılmaktadır. Kanun’un 68. maddesi uyarınca, Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, kamu idaresinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde genel yönetimin idaresinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kapsamını belirlemek, kanunları amaç ve plan yönünden gözden geçirmek ve sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlamaktır. Sayıştay’ın denetim kapsamının kanunun dış denetime öngördüğü şekilde genişletilmesi, genel yönetim bünyesindeki kamu idarelerinin harcama sonrası tüm dış denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılmasını sağlamaktır. 2011 Avrupa Birliği (AB) Türkiye İlerleme Raporunda dış denetim konusunda önemli ilerleme kaydedildiği belirtilmiştir. Aralık 2010’da yürürlüğe giren revize 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, bu fasıl için yapılan müzakerelerin kilit unsurlarından biridir. İlgili kanunlar, sorumlulukları genişleyen kurumlara (kamu işletmeleri vb. dahil) yasal ve kurumsal bir temel sağlamakta ve dış denetim uygulamalarını ilgili uluslararası standartlarla daha da uyumlu hale getirmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe gözetim görevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli kurumsal yapıyı oluşturması ve Sayıştay tarafından sunulan teknik raporları inceleyecek uzmanlığı kazanması gerekmektedir (Tufan, 2012, s. 10).

1.3.2.3. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin yapılması ve kamu haklarının korunması maksadıyla kamu kurumlarının kendi müfettişleri tarafından gerçekleştirdiği denetimler, kamu denetimi sayılmaktadır (Doğan, 2015, s.126).

Kamu denetimi denilince, denetimin genellikle mevzuatın öngördüğü kapsamda gerçekleştirildiği ve bu denetimlerin iç denetim veya kamu denetimi şeklini de aldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerle kamu yönetimi anlayışındaki farklılıklar nedeniyle hesap verebilirlik ve şeffaflık kamu yönetiminin temel ilkeleri haline gelmiş, kamu sektörünün hizmet standartları yükselmeye ve sistem gelişmeye başlamıştır (Kebeli, 2020, s. 6-7).

Kamu sektöründeki farklılıklar, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi konularda artan ulusal ihtiyaçlar ve kamu kaynaklarının kullanımına yönelik kamu ilgisi, denetim

alanında yenilik ihtiyacını artırmıştır. Bu nedenle, iç denetim uygulamalarını entegre etmeye doğru ilerlemek gereklidir (Tutar ve Altınöz, 2017, s. 227).

1.3.2.4. Yüksek Denetim

Denetimin işlevsel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim biçiminde gerçekleştirilmektedir. Yüksek denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimler de dış denetim kapsamındadır (Hamidi, 2019, s. 5). Uluslararası literatürde bu tür denetimler için sıklıkla “Yüksek denetim” veya “Devlet denetimi” gibi terimler kullanılmaktadır. Yüksek denetim, mesleki üyelikleri anayasal ve yasal güvencelere sahip olan ve çoğu ülkede aynı zamanda yargı yetkisine sahip olan, anayasadan türetilen bağımsız kuruluşlar tarafından parlamento adına gerçekleştirilen denetimleri tanımlamaktadır. Bu özelliklerinden dolayı dış denetimden farklıdır ve farklı tanımlanması gerekmektedir. Yüksek denetimin başlıca ayırt edici özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Yücel, 2022, s. 35);

- Yüksek denetim, yasama, yürütme ve yargı erklerinin bünyesine dahil edilemeyen “özel” bir devlet faaliyetidir.
- Yüksek Denetim, Parlamento adına yürütülen bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlama, uygulama ve sonuçların Meclis’e sunulmasında tamamen bağımsızdır.
- Yüksek denetim, sorumluluk ve yetkilerini öncelikle Anayasa’dan alan bir faaliyettir.
- Yüksek denetim yapmakla görevli meslek mensupları için anayasal ve yasal güvenceler içermektedir.
- Sayıştay mali açıdan bağımsızdır.

Birçok ülkede yüksek denetim kurumlarının yargı yetkileri de bulunmaktadır. Özellikle kıta Avrupası’na hâkim olan bu sistemde parlamento adına denetimler yapılmakta ancak denetim sonuçlarının büyük bir kısmı yargı sürecinde kesinleşmektedir (Düğer, 2019, s. 63).

1.3.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Bu denetim sınıflandırması, aslında diğer denetim türlerinin başka bir şekilde ifade edilmesidir. Örneğin sürekli denetim denetimin uygulanma zamanı ile değerlendirilmektedir. Denetimin niteliğine göre denetim türleri sürekli sürekli denetim (yılsonu denetim), sınırlı (ara denetim) ve özel denetim olarak ayrılmaktadır (Aydoğan, 2016, s. 774).

1.3.3.1. Sürekli Denetim

Bu tür denetim, muhasebe ortamında hazırlanan mali tablolar hakkında uygun bir görüş verilebilmesi amacıyla elektronik denetim bilgilerinin elde edilmesidir. Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmek amacıyla bilgisayar destekli denetim teknikleri ve analitik yöntemler kullanılarak elektronik denetim kanıtı toplanması ve kanıtlara dayalı olarak denetim raporu oluşturularak bilgi talep edenlere sunulması kapsam dâhilindedir. Sürekli denetim denetçi tarafından inceleyerek yönetim performansını değerlendiren kapsamlı bir denetim şeklidir (Şen, 2016, s. 384). Kurumun tüm fonksiyon ve faaliyetlerini kapsayan sürekli denetim sayesinde denetim riskleri ve denetim stratejisini etkileyen durumlar ön plana çıkarılarak denetimin etkisi ve verimliliği arttırılmaktadır. Bu denetimin daha iyi anlaşılması, denetim ve risk kavramlarının anlaşılmasını gerektirmektedir. Denetim bir risk azaltma faaliyetidir. Denetimle eksiklikleri tespit etmek, risk noktalarını tespit etmektir. Denetçiler riski değerlendirerek kontrol eksikliği olan alanları da belirleyebilmektedirler. Bu bağlamda sürekli denetimin iki bileşeni vardır (Kaya, 2016, s. 8);

Devam Eden Kontrol Değerlendirmesi: Kontrol boşlukları için oldukça hızlı denetimler yapmak mümkündür. Bu şekilde iç denetçiler, yönetimin izleme fonksiyonlarının ve kontrollerinin etkinliğini değerlendirir ve ortaya çıkabilecek sorunları hızla düzeltebilmelerini sağlamaktadır.

Devam Eden Risk Değerlendirmesi: Sistemlerin ve süreçlerin beklenenden daha yüksek risk seviyeleri belirlediğini göstermektedir. Bu yaklaşımla denetçiler, risk bileşenlerini belirleyip değerlendirerek sınırlı denetim kaynaklarının etkinliğini arttırmaktadır.

1.3.3.2. Sınırlı Denetim

Aylık, üç aylık ve altı aylık dönemleri kapsayan bu dönemlerde yürütülen faaliyetlerin denetimidir (Çatıkkaş, 2012, s. 5). Ara denetimin amacı, ara dönem kâr ve zararının tespiti, esas döneme ilişkin temettü dağıtımı, döneme özel kredi sağlanması ve işletmenin mali durumunun anlaşılmasıdır. Sınırlı denetim, bir denetim sözleşmesinin konusu olacak bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesine konulacak ancak sürekli denetim yapacak olan bağımsız denetim firması tarafından yapılan denetimdir (Kaya, 2016, s. 9).

1.3.3.3. Özel Denetim

Birleşen, bölünen, devredilen, tasfiye edilen veya sermaye piyasası araçlarının halka arzı için sermaye piyasası kuruluna başvuran şirketin aynı düzeydeki sermaye piyasası kurumu tarafından hazırlanan mali tablolarının denetlenmesi için yapılan özel denetimdir. Sermaye Piyasası Kurulu, anonim şirketler ile sermaye piyasası kuruluşlarının kayıtlı sermayeye geçişleri, devir ve birleşmeleri için bağımsız denetim raporu isteyebilmektedir (Çatıkkaş, 2012, s. 9). Özel denetimden geçen mali tabloların, bağımsız denetimin başladığı ayın sonuna kadar düzenlenmesi zorunludur. Ancak, özel denetime tabi mali tablolar, bağımsız denetim çalışmasına başlamadan iki ay önce, hisselerin halka arzı veya borsaya kote şirketlerin onayı için Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) başvuru tarihinden önceki üç ay içinde düzenlenir. Bu durumda, geçen sürenin, bağımsız denetim süresi için yapılan sayım ve döküm incelemesinin devamında kaydi döküm tekniğiyle söz konusu mali tablolarda yer alan varlık kalemlerine ulaşılamaması gibi sebeplerle, çalışma alanını sınırlaması ve denetçi görüşüne şart oluşturulmaması zorunludur (Kaya, 2016, s. 9).

1.3.4. Denetimin Uygulandığı Zaman Yönünden Denetim

Denetimin yapıldığı zaman açısından farklı ayrımlar vardır. Bu ayrım denetim süresine, yönüne, kararlarına ve uygulamasına yansımaktadır (Gönen ve Rasgen, 2015, s. 182).

1.3.4.1. Sürekli Denetim

Tamamlanan veya devam eden faaliyetler için denetlenen kurum veya birimin kesintisiz sürekli denetimidir. Burada bahsedilen süreklilik, her saniye kontrol etmek değil, periyodik olarak düzenli aralıklarla kontrol etmek anlamına gelir ki bu süreklidir. En iyi örnek, bir sürekli kontrol biçimi olan hiyerarşik denetimdir (Gönen ve Rasgen, 2015, s. 182).

1.3.4.2. Süreksiz Denetim

Denetim kuruluşunun kendi inisiyatifiyle ve ihtiyaçlara göre düzensiz olarak gerçekleştirdiği özel bir denetim şeklidir. Buradaki ölçü, denetimlerin periyodik değil rastgele olmasıdır (Doğan, 2015, s. 112).

1.3.4.3. Uygulamadan Önceki Denetim

Koruma ve önleme amaçlı denetim, kamu maliyesini bağlayıcı kararlar alınmadan önce hata ve kusurları önlemek için ön izin alınarak devlet denetimi altında yapılan denetim şeklidir. Bu denetim şekli iki şekilde sağlanmaktadır. Bunlardan birincisi tediye ve sözleşme aşamasında, diğer ödeme aşamasında olmaktadır. Bu aşamalarda alınan bir karar, denetim yetkisi bulunan bir merci tarafından uygun görülmezse, karar ya hiç uygulanmaz ya da merci tarafından düzeltilerek yürürlüğe konulmaktadır (Uysal, 2010, s. 21).

1.3.4.4. Uygulama Sırasındaki Denetim

Yönetimin işlem ve olayların yürütülmesinde bir şekilde yaptığı hata ve hilelerin kamu kaynaklarından yararlanılarak oluşturulması, verimsiz ve etkisiz uygulamaların, planların, projelerin eleştirilmesi ve bulguların yönetime raporlanması şeklindeki denetim şeklidir. Bu gözetim, diğer gözetim türlerinden daha fazla, kamu kaynaklarının iyi kullanılmasını sağlayacak ve bir anlamda en yüksek ve nihai karar mercii olan parlamentonun kontrol yasa tasarısının hazırlanması ile ilgilidir (Uysal, 2010, s. 22).

1.3.4.5. Uygulamadan Sonraki Denetim

Bu incelemenin amacının karar ve uygulama sonrasında düzeltici bir inceleme yapmak olduğu kelime anlamından anlaşılmaktadır. Kararlar alındıktan, işlemler ve olaylar sonuçlandırıldıktan ve faaliyet tamamlandıktan sonra uygunluk denetimleri (hukuka uygunluk ve mali doğruluk) ve performans denetimleri yapılabilmektedir. Bu kontrol en normal kontrol şeklidir ve merkezi kontrol ön kontrol gibi eylemler için eleştiriye tabi değildir (Uysal, 2010, s. 23).

1.4. Denetimin Aşamaları

Denetim üç aşamaya ayrılmıştır. Bunlar planlama, uygulama ve raporlamadır. Bir kurumda denetim yapacaksa, önce denetimi planlanmakta, ardından denetim süreci başlatılmakta ve son olarak denetimden elde edilen bilgiler raporlanmaktadır (Kaya, 2016, s. 10).

1.4.1. Planlama

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim çabasının iyi planlanmasını gerektirmektedir. Denetim planı, denetçinin sonuca ulaşmak için faaliyetleri nasıl gerçekleştireceğine ilişkin davranış modelini ifade etmektedir. Denetim planının amacı, denetim nesnelelerini denetim alanlarına ayırmak, denetim alanlarına denetçi atamak, her denetim alanında uygulanan denetim yöntem ve prosedürlerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini düzenlemektir (Özarslan, 2014, s. 13). Hazırlanan denetim planı esnek olmalıdır. Plan, seçenekler göz önünde bulundurularak gözden geçirme döneminde meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyarlanabilecek şekilde hazırlanmalıdır. Denetim planını hazırlayan üst yönetim, planı uygulayan denetçilerin ortaya çıkabilecek yeni durumlara anında uyum sağlama fırsatı bulması için planı düzenlemelidir (Tufan, 2012, s. 20). Kötü planlanmış denetimlerden beklenen verimlilikleri beklemek uygun değildir.

1.4.2. Uygulama

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan sonra hazırlanan denetim planının uygulama aşamasına geçilir. Bu aşama denetim çalışmasının yürütülmesi, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi yani denetim testlerinin yapılması aşamasıdır. Bu aşamada denetçiler iki aşamalı bir süreç izlemektedirler. İlk aşamada, muhasebe kontrollerine ilişkin olarak yönetimin hazırladığı prosedürler ile iç kontrollerin işleyişi için izlenmesi gereken prosedürler test edilerek kontrol veya diğer bir deyişle uygunluk testi gerçekleştirilmektedir (Çetinkaya, 2017, s. 110-111). Kontrol testi iki türe ayrılabilir: sistem testi ve fonksiyonel test. Herhangi bir denetim alanındaki kontrol sisteminin yapısının yeterliliği sistem testi ile araştırılırken, fonksiyonel test ile kurulu sistemin yeterli olup olmadığı test edilmeye çalışılmaktadır. Denetimin yürütülmesi sırasında iç kontrol sistemi teftişine yönelik gerekli testler yapıldıktan ve test sonuçlarına göre denetim prosedürlerinde gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, kanıt toplamanın ikinci aşaması olan mali tablo kalemlerinin doğruluğunu kontrol etmek için maddi doğruluk testleri kullanılmaktadır. Maddilik testleri, finansal tablolardaki parasal hataları ve hileleri ortaya çıkaran testlerdir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013, s. 72).

1.4.3. Raporlama

Bütün denetim faaliyetlerinin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanarak elde edilen sonuçların değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bir denetimin tamamlanması, ek maddi doğrulama testlerinin yapılmasını içermektedir. Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında, çalışma kağıtlarını gözden geçirilmekte ve mali tablolar hakkında görüş ortaya konmaktadır. Denetim ve raporlama aşamasının tamamlanmasının ardından aşağıdakiler yapılır (Sağlar ve Akçalı, 2018, s. 76):

1. Koşullu borçların gözden geçirilmesi,
2. Bilanço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi,
3. Ek kanıt toplanması,
 - Gerekli analitik inceleme prosedürleri uygulama,
 - İş sürekliliğini değerlendirme,
 - İşletmeden bir teminat mektubu almak.

4. Sonuçların değerlendirilmesi,
5. Denetim raporunun hazırlanması,
6. Yönetim ve denetim komitesi ile görüşülmesi.

Burada bahsedilen aşamaların ilk dört maddesi denetim sürecinin tamamlanması ile ilgili iken sonraki maddeleri denetim raporu ile ilgilidir. Tamamlama aşamasında, denetçiler ilk olarak gelecekteki oluşumları belirsiz olan borç koşullu borçları incelemelidir. Koşullu yükümlülükler belirlendikten sonra bilanço tarihinden sonra meydana gelebilecek olaylar gözden geçirilmelidir. Denetçiler, denetimlerini tamamladıkları tarihe kadar işletmede meydana gelen tüm önemli olaylardan sorumlu olduklarından, bilanço tarihi ile denetim sözleşmesinin bitiş tarihi arasında meydana gelen olayları incelemeli, değerlendirmeli ve önemli olanları dikkate almalıdırlar (Tepegöz ve Türedi, 2015, s. 45).

1.5. Deneyim Yöntemleri

Denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenleme amacıyla yapılmaktadır. Bir süreç olarak gerçekleşen denetimin yöntemleri bulunmaktadır. Denetim yöntemleri üç başlık altında toplanabilir. Bunlar, Duyuru - Acil Denetim, Proforma - Malzeme Denetimi, Sürekli - Numune Alma (Sondaj Yöntemi)'dir (Aydın, 2010, s. 22).

1.5.1. Haberli Denetim – Ani Denetim

Bilgilendirilmiş denetim, adından da anlaşılacağı gibi, denetçilere denetimi gerçekleştirmeden önce ne zaman, kim tarafından ve hangi konuda denetim yapacaklarının söylenmesidir. Bu tür denetim özellikle periyodik denetimler için etkilidir. Sayıştay tarafından yürütülen bir denetim, haberli denetime iyi bir örnektir. Öte yandan, kamuya duyurulan denetimden farklı olarak, denetçilere önceden haber verilmeksizin süresiz olarak gerçekleştirilen denetim de ani denetimdir. Bu denetim yöntemine örnek olarak, banka müfettişlerinin banka şubesine haber vermeden ilgili banka şubesini ziyaret etmeleri veya bazen T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı denetçileri tarafından yapılan

denetimler gösterilebilir (Aydın, 2010, s. 22).

1.5.2. Şekli Denetim- Maddi Denetim

Muhasebe denetimi söz konusu olduğunda, resmi denetim, işletmelerin muhasebe hesaplarının buna uygun olup olmadığını resmi olarak incelemek için yapılan bir denetim yöntemidir. Kamu sektörü açısından bakıldığında, denetlenen kuruluş tarafından düzenlenen belgeler, işlem kayıtları, tutulan defterler ve ekonomik sonuçları olan olaylara ilişkin muhasebe kayıtları kurallara uygun olmalıdır (Gökçen ve Özdemir, 2016, s. 144). Bu belgelerin, kayıtların veya hesap defterlerinin şekil kurallarına uygunluğunun incelenmesi denetim formunu oluşturur. Doküman denetimleri genellikle resmi denetimlerdir. Maddi denetim, bir kurumun kağıt üzerinde yaptığı işlemlerin gerçekte ve amaca uygun olup olmadığı ve bu işlemlerle ilgili düzenlenen belge ve dekontların usulüne uygun olarak kayıt altına alınıp alınmadığı incelenmektedir. Düzenlenen belgelerin, yapılan muhasebe kayıtlarının ve tutulan defterlerin gerçeği yansıtip yansıtmadığının araştırılması büyük bir denetimdir. Denetçiler ayrıca resmi incelemeyle birlikte bir malzeme incelemesi de yapmalıdır (Aydın, 2010, s. 22).

1.5.3. Aralıksız Denetim - Örnekleme (Sondaj) Yoluyla Denetim

Kapsamlı ya da devam eden bir denetim, belirli bir süre boyunca tüm işlemlerle alakalı kayıtların ve belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir. Sürekli denetim yaklaşımı uygulayan denetçiler, faaliyet sırasında tüm kayıtları ve belgeleri kapsamlı bir şekilde incelemektedirler. Ancak sürekli denetim yöntemi çok küçük denetim alanları için nadiren kullanılan bir denetim yöntemidir. Sürekli denetim, bir işletmenin seçilmiş bir hesap dönemi için tüm işlem ve belgelerinin ve ilgili kayıtların incelenerek gerçekleştirilen bir denetim yöntemidir (Aydın, 2010, s. 23). Bu yöntem, zaman ve kaynak israf etmesi nedeniyle giderek daha az kullanılmakta ancak küçük işletmeler ve işlem hacmi düşük, fiyatları yüksek işletmeler için güvenli sonuçlar sağladığı için hala tercih edilmektedir. Bu nedenle iş hacmi ve işlem hacmi büyük olan işletmelerde işçilikten ve zamandan tasarruf sağlamak adına örnekleme benimsenmektedir. Numune alma yolu (sondaj yöntemi); kendi iç muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin bir kısmının

belirli bir şekilde sürekli olarak incelenmesini ifade etmektedir (Özçelik, 2015, s. 111).

Kamu veya özel sektörde tüm mali işlemlerin denetlenmesi gerekiyorsa sürekli denetim sorunludur ve örnekleme yoluyla denetim (sondaj), yalnızca bazı mali işlemlerin önceden belirlenmiş kriterlere göre seçilip denetlenmesi durumunda söz konusudur (Kiracı ve Ağdeniz, 2016, s. 44). Sondaj yöntemi, muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin seçilmiş bir bölümünün belirli ölçülere göre sürekli iç denetimini ifade etmektedir. Bu nedenle, sürekli denetim kısa zaman aralıklarında mümkündür, ancak uzun zaman aralıklarında mümkün değildir. Vergi müfettişlerinin cirosu kendi belirledikleri miktarı aşan şirketlere ait bazı beyannameleri seçerek yaptıkları denetim, sondajlı denetime örnektir (Aydın, 2010, s. 23).

2. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROLÜ

Bu bölümde, 5018 Sayılı Kanun'un kamu denetiminde getirdiği yenilikler, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin genel esaslar, kamu kaynaklarının harcanma sürecinde yetki devri ve bu görevlilerin mali sorumluluğu ve kamu denetiminde denetim konuları ele alınmıştır.

2.1. Kamu Denetimine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Getirdiği Değişiklikler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali yönetim ve kontrol sistemleri alanında en kapsamlı değişiklikleri getirmiştir. 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen ve 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1927 yılından bu yana yürürlükte olan 1050 Sayılı Devlet Muhasebesi Kanununu yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yasa ve tüm hükümleri 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemimizin yapısında ve işleyişinde, kamu bütçelerinin hazırlanmasında ve yürütülmesinde, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında ve mali kontrollerde köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir (Kanca, 2017, s. 495).

Kanun, kamu mali yönetim sisteminin yapısını ve işleyişini, kamu kaynaklarına etkin, ekonomik ve verimli erişim ve kullanım, hesap verebilirlik ve mali şeffaflık ilkelerine dayalı olarak kurmaktadır. Kanun, mali disiplini sağlamak ve dünyadaki değişimlere uyum sağlamak amacıyla hazırlanan ve yasalaştırılan bir reform olarak nitelendirilmek mümkündür (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 191-193).

5018 Sayılı Kanun, bazı temel kavramlara dayalı yeni bir kamu mali yönetim ve kontrol sistemi öngörmektedir. Bu temel kavramlar (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu [KMYKK], 2003):

- Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı,

- Stratejik planlama,
- Performans esaslı bütçeleme,
- Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı),
- Mali saydamlık,
- Tahakkuk esaslı muhasebe,
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması,
- İç kontrol sistemi,
- Etkin bir iç denetim,
- Dış denetim.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 Sayılı Kanun'dan farklı sorumluluklar getirmekte ve mali yönetim sistemine “Yönetim sorumluluğu” modelini getirmektedir. Yönetim sorumluluğu, siyasi sorumluluk, yönetim sorumluluğu, mali sorumluluk, performans sorumluluğu ve cezai sorumluluğu içermektedir.

1050 Sayılı Kanun kusursuz sorumluluğa, 5018 Sayılı Kanun ise kusura dayalı sorumluluğa yer vermektedir. 5018 Sayılı Kanuna göre, kamu kaynaklarının iktisabı ve kullanımına karışanlar, işlerindeki kusurlarına göre sorumlu tutulurlar (Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı (2017-2020), 2017, s. 16).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliğin ve mali şeffaflığın sağlanması, kamu mali yönetiminin ve kamunun işleyişinin yapılandırılması için bütçenin hazırlanmasını, uygulanmasını düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla Kanun, merkezi hükümet bünyesindeki kamu yönetimi, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetim dahil olmak üzere genel hükümet bünyesindeki kamu yönetiminin mali yönetimini ve kontrolünü kapsamaktadır (KMYKK, 2003: Md. 1).

Kanunun 8. maddesi hesap verebilirliği sağlamaktadır. Maddeye göre; çeşitli kamu kaynaklarının iktisabı ve kullanımından sorumlu olanlar, kaynakları etkin, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etmek, kullanmak, hesabını vermek, raporlamak ve kötüye kullanılmasını önlemek için gerekli tedbirleri almakla ve ayrıca yetkili makamlara cevap vermek için açıklama yapmakla yükümlüdürler. Bu madde, çeşitli kamu kaynaklarının iktisabı ve kullanımında amir ve yetkili personelin yetkili

daireye hesap vermekle yükümlü olduğunu düzenlemektedir. Ancak yetkili makamın kim olduğu belli değildir. Bu nedenle, maddede atıfta bulunulan yetkili makam (KMYKK, 2003: Md. 8):

- Belirtilen görev ve yetkileri kullananların hiyerarşik üstleri,
- Denetimle görevli olan kişi ve kurumlar,
- Meclisler (Merkezi yönetim için TBMM, mahalli idareler için meclisleri),
- Bütçe hakkı gereği kamuoyudur.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, genel bütçe yönetimi, özel mevzuatındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla (5018 Sayılı Kanun) katma bütçe yönetimi ve mahalli idarelerin mali yönetimi ve denetimini kapsamakla birlikte, kamu yönetimi dahil mali yönetim ve denetimi sağlamaktadır (Ergen, 2016, s. 98).

Kamu mali yönetim sistemimizin değişim sürecine hesap verebilirlik açısından bakılırsa, 5018 Sayılı Kanun'dan önce bir tahakkuk memuru ve bir ita amiri bulunmaktadır. Kurum görevlisi, kanuna göre millî gelir ve giderleri takip eden kişi; sevk memuru, devlet hizmetleriyle ilgili giderlerin geçici veya kesin olarak ödenmesini sağlayan ve saymana yazılı emirler veren kişidir. 5018 Sayılı Kanun bu sorumlulukları kaldırmış, harcama yetkisi ve gerçekleştirme görevlisi kavramlarını getirmiştir. Buna göre; harcama memuru, kendisine bütçeden ödenek ayrılan her harcama biriminin en üst yöneticisi; tasfiye memuru, harcama cetvelinde; işin tamamlanması, mal veya hizmetin teslim alınması, bunlarla ilgili işlemlerin yürütülmesi için gerekli olan işlemler, makbuz, kayıt ve evrak hazırlama gibi görevleri yapan kişilerdir.

1050 Sayılı Kanun, harcamalara ilişkin tüm yetki ve sorumluluğu, yalnızca ödeme emirlerini göndericiye vermek yerine genellikle tahakkuk memuruna devretmektedir. Ancak bu ikili yapı yerine 5018 Sayılı Kanun, ödeme emirlerini imzalama yetki ve sorumluluğunu harcama yetkilisine ve gerçekleştirme görevlisine bırakmaktadır.

1050 Sayılı Kanun, üst düzey yöneticiler ve onlar adına hareket eden üst düzey yetkilileri “ast” olarak tanımlamaktadır. 5018 Sayılı Kanun'da aracı kullanmadan doğrudan üst yöneticilere atıfta bulunmaktadır.

5018 Sayılı Kanun'un getirdiği en önemli yeniliklerden biri de kamu maliyesinin yönetiminde üst düzey yöneticilerin konumudur. 1050 Sayılı Kanun'da üst yönetim, bütçenin sahibi ve birinci kademe yöneticisidir ve harcama sürecine dahil olmaktadır.

Yeni sistemde bütçenin yürütülmesinden sorumlu olmalarına rağmen harcama sürecinin ve dolayısıyla mali yönetimin dışında tutulmaktadırlar.

5018 Sayılı Kanun mali yönetim ve bütçeleme kapsamını da genişletmiştir. Yürütme, stratejik plan yapmakla yükümlü kılınmış ve kamu hizmetlerinin gereken düzeyde ve kalitede sunulması için stratejik planlamaya dayalı performansa dayalı bütçeleme uygulamasına geçilmiştir (Kurnaz, 2010, s. 32).

Bütçeleri ve kaynak dağılımı program ve proje bazlı olan kamu idareleri, stratejik planlarını yıllık hedeflere ve performans göstergelerine dayalı olarak geliştirmek zorundadır.

5018 Sayılı Kanunla getirilen yeni kamu mali yönetimi sisteminde, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, kamu mali yönetiminin temel ilkelerinin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynayan uygulamalar olarak ortaya çıkmıştır.

Orta vadeli harcama planı çerçevesinde çok yıllık bütçeleme uygulanmaktadır. Buna göre; bütçe, bir sonraki yılın bütçesi ile gelecek iki yılın gelir ve gider tahminlerini içeren çok yıllık orta vadeli harcama sistemine dayanmaktadır. Amaç, ekonomideki kaynakların mevcut yapısına göre kamu kararları almak ve önceliklere göre harcama alanlarına tahsis etmektir.

Bu çerçevede tahakkuk bütçelemeye geçilmiştir. Bu nedenle kamu gelir ve giderleri tahakkuk eden mali yılda muhasebeleştirilmektedir. Bütçe ve kesin hesap tutarsızlıklarını önlemek, her yıl yapılan işlemleri tespit etmek ve sağlıklı istatistikler elde etmek için tahakkuk esaslı bütçeyi benimsenmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi de yeni uygulamalardan biri olarak değerlendirilmektedir. Daha önce benimsenen ve raporlamaya uygun olmayan nakit esaslı muhasebe sistemi, genel bütçe muhasebesi ve katma bütçe yönetimini kapsıyor ve sadece muhasebe dışı işlemlerle düzenlenebilen bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin tablolar içeriyordu. Eski muhasebe sisteminin eksikliklerinden dolayı tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş ve bu uygulama ile sağlıklı raporlama yapılmaya başlanmış, kamuya karşı hesap verebilirlik sağlanmaktadır.

Ayrıca, Sayıştay'ın denetim kapsamı genişlemektedir. Üst düzey yöneticilerin faaliyetleri Sayıştay'ın denetimine tabidir. Yasaya göre, harcama departmanları, birim

faaliyet raporlarını üst yönetime sunarak dikey idari hesap verebilirliği uygular. Üst yönetim ayrıca idari faaliyetlere ilişkin raporları Sayıştay'a ve kamuoyuna yayımlayarak yatay idari hesap verebilirlik sağlamaktadır.

Kanun, iç kontroller, ön mali kontroller ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını öngörmektedir. Bu Kanun ile daha önce Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğunda olan ön yönetim ve kontrol, ön kontrol görevi olarak kamu kurumlarına devredilmektedir.

Sayıştay'ın ön harcama vizesi ve tescil süreci kaldırılarak statüsü uluslararası standartlara uygun hale getirilmiş, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan sözleşme ve taahhütlerin vize süreci ortak idari sorumluluk esasına göre kamu idaresine bırakılmıştır. Dolayısıyla Sayıştay, bütçe sürecini hızlandırırken, bir yandan da dış denetçi sıfatıyla sadece harcama sonrası denetimlere odaklanabilmektedir. Ayrıca genel yönetim kapsamına giren tüm kamu idareleri dış denetim kapsamına alınmaktadır (Aydın, 2012, s. 47).

5018 Sayılı Kanun'da kamu kurumlarının denetimi iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Kanunda iç denetim, kamu yöneticilerine değer katmayı ve gelişmeyi amaçlayan, kaynakların tutumluluk, etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendiren ve rehberlik eden bağımsız ve objektif bir güvence danışmanlığı faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetim sistemine ilişkin standartlar geliştirmek üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak çalışmaktadır.

5018 Sayılı Kanun ile iç denetim sisteminin yanı sıra özellikle yatay boyutta idari hesap verebilirlik açısından önemli bir denetim sistemi olan dış denetim de getirilmiştir.

Dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Kanuna göre harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim bünyesinde kamu yönetiminin hesap verebilirliği çerçevesinde yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerini denetlemek ve Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlamaktır. Bu şekilde yürütmenin temel görevlerini yerine getirirken aksaklık ve eksiklikleri Türkiye Büyük Millet Meclisine bildirilerek hesap verme süreci kolaylaştırmaktadır (Aydın, 2012, s. 48).

Bu düzenlemeler; Türkiye'nin kamu mali yönetim sisteminin hesap verebilirliği, etkinliği ve verimliliğinin sağlanmasında önemli bir adım olmaktadır.

2.1.1. Yerel Yönetim Kanunları

Özerklik ve katılım olanağı ile yerel yönetimler, halkın daha etkin, şeffaf ve hesap verebilir yönetim beklentilerini karşılayabilen demokratik bir sistemin önemli bir parçasıdır. Türkiye’de yerel yönetimlere daha fazla yetki ve sorumluluk verilmesini amaçlayan kamu yönetimi reformu çerçevesinde yerinden yönetim ilkesi güçlendirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 5018 Sayılı Kamu Maliyesinin Yönetimi ve Kontrolü Hakkında Kanun ile belediyeler, büyükşehir belediyeleri ve il özel idarelerine ilişkin kanuni hükümler çıkarılmıştır (Aydın, 2012, s. 48).

2.1.2. 5393 Sayılı Belediye Kanunu

3 Temmuz 2005 tarih ve 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile ihtisas ve denetim kurulları belediyelere dahil edilmiştir. Özel komitelerin raporları halka açıktır. Bu raporlar çeşitli yollarla kamuoyuna duyurulur ve Parlamento bunları ihtiyacı olanların kullanımına sunabilir.

Denetim Komitesi, Kent Konseyi üyelerinden oluşmaktadır. Komisyon raporunu belediye meclis başkanlığına sunarken, meclis başkanlığı suç teşkil eden konularda yetkili mercilere suç duyurusunda bulunmaktadır. Yönetmelik siyasi hesap verebilirlik açısından önemli bir gelişmedir.

5393 Sayılı Belediye Kanunu’na göre belediye başkanı; stratejik plan ve performans planını hazırlayarak kent konseyine sunmakla yükümlüdür. Belediye Başkanı, stratejik plan ve performans planına göre yürütülen çalışmaları, belirlenen performans standartlarına göre hedef ve başarıları, sapmaların nedenlerini ve belediye borç durumunu açıklayan bir faaliyet raporu hazırlayarak belediyeye sunmaktadır. Faaliyet raporunun bir kopyası T. C. İçişleri Bakanlığı’na gönderilmekte ve daha sonra kamuya açıklanmaktadır. 5393 Sayılı Kanun uyarınca, bütçe ödeneklerinin verimli, ekonomik ve uygun şekilde harcanmasından belediye başkanı ve diğer harcama görevlileri sorumludur.

5393 Sayılı Kanuna göre belediye denetimleri; iç denetimler ve dış denetimler olarak ikiye ayrılmaktadır. Denetimler, iş ve işlemlerin yasal uygunluk, mali ve performans denetimlerini kapsamaktadır. İç ve dış denetimler 5018 Sayılı Kanun

hükümlerine uygun olarak yapılmaktadır. Bunun yanı sıra belediyelerin idari işlemleri (mali işlemler dışında) da İçişleri Bakanlığı tarafından hukuka uygunluk ve idari bütünlük açısından denetlenmektedir. Denetim sonuçları kamuoyuna açıklanır ve Belediye Meclisi'ne sunulmaktadır.

5393 Sayılı Belediye Kanunu'nun en önemli hesap verebilirlik hükümlerinden biri kent konseyidir. Kanunen belediye meclisi, kentte yaşamında; kentsel vizyon ve vatandaşlığın geliştirilmesi, kentsel hak ve yasaların korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevre bilinci, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, şeffaflık, hesap verebilirlik ve hesap verebilirlik, katılım ve adem-i merkeziyetçilik gibi ilkelere sahiptir.

Belediye; kamu kurumları, meslek kuruluşları, sendikalar, noterler, üniversiteler, ilgili sivil toplum kuruluşları (STK), siyasi partiler, kamu kurumlarının temsilcilerinden oluşan Belediye Meclisi'nin faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için yardım ve destek sağlayacak, kuruluşlar, mahalle komitelerinin yöneticileri ve diğer ilgili personeldir.

5393 Sayılı Kanununun 26. maddesinde, Belediye Meclisi tarafından bilgi edinme ve denetleme usulleri düzenlenmiştir: "*Belediye Meclisinin bilgi edinme ve denetleme yetkisini, faaliyet raporlarının değerlendirilmesi, denetim kurulları, soruşturma, genel görüşme ve ihbarlar yoluyla kullanır*". Bu madde ile siyasi hesap verebilirliğin bir sonucu olarak belediyenin yürütme organının genel karar alma organına karşı hesap verme yükümlülüğü getirilmiştir (Belediye Kanunu, 2005, Md. 25).

2.1.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

Büyükşehir Belediyesi, 10 Temmuz 2004 tarih ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile yönetilmektedir. 5216 Sayılı Büyükşehir Yasası Argümanlarında, büyükşehirlerin şeffaf, hesap verebilir ve katılımcı bir yapıya sahip olması gerektiğinden bahsedilmektedir.

Belediye meclisi, kurulları ve stratejik planlamaya ilişkin sorumluluk hakkındaki 5393 Sayılı Belediye Kanunu hükümleri bu 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu için de geçerlidir (Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 2004, Md. 11).

2.1.4. 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

Yerel yönetimlerle ilgili bir diğer kanun da 22 Şubat 2005 tarihli ve 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'dur. 5302 Sayılı Kanun, profesyonelleşme ve denetim kurulları ve stratejik planlama ile ilgili düzenleyici hesap verebilirliği sağlamak için 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile aynı hükümleri içermektedir (İl Özel İdaresi Kanunu, 2005, Md. 17).

2.2. Kamu Mali Yönetim Kanunu'nda Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları

Kamu sektöründeki farklılıklar, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi konularda artan ulusal ihtiyaçlar ve kamu kaynaklarının kullanımına yönelik kamu ilgisi, denetim alanında yenilik ihtiyacını artırmıştır. Bu nedenle, bunu sağlamak için entegre etmek gereklidir (Kırılmaz ve atak, 2015, s. 190).

2.2.1. Mali Saydamlık (Şeffaflık)

Kamuya ait olan kaynaklarının kullanımıyla ilgili son zamanlarda en popüler tartışmalardan biri, devlet hesaplarına şeffaflık sağlamaktır. Saydamlık, devletin devletten aldığı kaynaklarla neler yaptığına dair tüm süreçleri ve gerçekleri halk dilinde anlatmak olarak da tanımlanmaktadır. Pek çok ülkede, ülke vatandaşlarının finansal şeffaflık talepleri ancak şeffaflığın olmayışının bedelinin hissedilmesiyle mümkün olabilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 36). Bunun sebepleri ülkeden ülkeye farklılık gösterse de mali şeffaflık sorununun ulusal hesaplarının karmaşıklığı, ciddi uzmanlık gerektiren teknik yönleri ve devlet muhasebesi gibi konuların mali şeffaflıkla yakından ilgili olması hemen hemen her ülkede karşımıza çıkmaktadır. Tartışmalı bir şekilde, finansal şeffaflık, özellikle az sayıda STK'nın olduğu, bütçe sürecine vurgu yapılmadığı ve vergi bilincinin çok az olduğu toplumlarda muhtemelen kendi kendine talep eden bir konu değildir (Aksoy, 2022, s. 182).

Kamu mali işlemlerinde şeffaflık, kamunun maliye politikasının planlamasını ve sonuçlarını daha iyi anlamasına, hükümetleri maliye politikasının uygulanmasından sorumlu tutmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin etkinliğini

daha iyi anlamasına olanak sağlayabilmektedir (Akıncı ve Yıldız, 2018, s. 127). Finansal şeffaflık kavramı sayesinde devlete olan güven artmakta ve politikalar daha sağlıklı yürütülmektedir. Mali şeffaflık, sağlıklı ve istikrarlı ekonomi politikalarının uygulanmasına hazırlanmak gibidir. Açıkça sunulan bütçe belgelerinin zamanında yayınlanması; piyasanın hükümet hedeflerini değerlendirmesini kolaylaştırmaktadır. Böylece devletin yapıcı disiplini sağlanmaktadır. Şeffaflık, sürdürülemez bir politikanın siyasi riskini arttırırken, şeffaflık yıllarca süren muazzam bir israf yaratmaktadır. Şeffaf bir kamu maliyesi sistemi inceleme ve karşılaştırmayı kolaylaştırır. Devlet mali işlemleri hakkında bilgi isteyenler bu bilgilere erişebilmektedir (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 190).

Mali şeffaflık, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 7). 7. maddede, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu amaçla;

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması,

b) Devlet politikaları, kalkınma planları, yıllık planlar, stratejik planlar ve bütçeler hazırlamak, bunları yetkili mercilerde tartışmak, sonuç ve raporları kamuya açık ve erişilebilir şekilde uygulamak ve uygulaması,

c) Süresi bir yılı geçmemek üzere genel yönetim bünyesindeki kamu idareleri tarafından halka sağlanan teşvik ve desteklerin yayımlanması,

d) Kamu hesapları, standart muhasebe sistemlerine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre oluşturulmalıdır.

Mali şeffaflığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve tedbirlerin alınmasından kamu idaresi sorumludur ve bu hususlar Maliye Bakanlığınca denetlenmektedir (Önen ve Özmen, 2011, s. 92).

Kısacası mali şeffaflık, halkın desteğini alarak devletin kredibilitesini ve halkın hükümete olan güvenini artırmaktadır. Tersine, mali açıdan şeffaf olmayan uygulamalarda, siyasi ve mali istikrarsızlık, kaynakların tahsisinde bozulmalara yol açarak adaletsiz yapılara yol açabilmektedir. Mali şeffaflık kavramı sayesinde, devlet faaliyetlerinin gözlemlenmesi kolaylaşmakta, devlet topluma karşı daha hesap verebilir ve hesap verebilir bir kurum haline gelmektedir (Güner, 2010, s. 2).

2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verebilirlik, yetkilendirilmiş ve gerekli kaynakları tahsis eden yetkili makamların elindeki kaynakları nasıl kullandıklarının raporlanmasıdır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 190).

Hesap verebilirlik, 1980'lerden bu yana ülkeler arasında kamu mali yönetim reformlarında bir kavram olarak yer almasına rağmen, buna karşılık gelen uygulamalar daha eski bir döneme dayanmaktadır (Demirkıran vd., 2011, s. 171). Kuvvetler ayrılığı ilkesinin uygulanmasında, demokratik devlet kurumlarının temellerinin atılmasında ve vergilendirme yetkisinin kraldan Halk Meclisine devredilmesinde önemli bir rol oynayan Magna Carta (1215), hesap verme sorumluluğunun kökenleri açısından da önemli bir yere sahiptir. Hesap verebilirlik kavramı genel olarak bir kişi veya kurumun faaliyetleri için başka bir üst makama cevap vermesi ve açıklama yapması olarak tanımlanmaktadır. Bu kavramdan hareketle, yetkilendirme ve kaynak tahsisinden sorumlu olanların, mutabık kalınan beklentiler çerçevesinde ilgili sonuçlara ulaşma temelinde değerlendirildiği söylenebilir (Demirci, 2017, s. 72). Bu açıdan sorumluluk kavramı bir sorumluluktur. Devletin yaptığı işlemler hakkında kamuoyunu bilgilendirme görevi vardır.

Hesap verebilirlik 5018 Sayılı Kanununun 8. maddede açıklanmıştır. 8. maddeye göre *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır”* (KMYKK, 2003, Md. 8). Maddede, hesap verebilirliğin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşüleceği ve değerlendirileceği belirtilmiştir.

Hesap verebilirliğin amacı, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması için kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması, kalkınma planlarında yer alan politika ve hedeflere uygun olarak hesap verebilirliğin sağlanması ve programları ve tüm mali işlemlerin muhasebe, raporlama ve mali kontrollerini düzenleyerek mali şeffaflığın sağlanmasıdır (KMYKK, 2003, Md. 1).

Hesap verebilirliğin olumlu ve olumsuz yanları vardır. Olumsuz tarafı, kontrol ve ceza içermesidir. Olumlu tarafı, kullanılan kaynakların kullanımı konusunda halkın takibi yapılabilir (Demirkıran vd., 2011, s. 171).

2.2.3. Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılması

Kamu mali yönetimi; kamu kaynaklarının belirlenmiş standartlara uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve idari sistem ve süreçler olarak tanımlanmaktadır (KMYKK, 2003, Md. 3). Kamu mali yönetim sisteminin hazırlanması verimli bir süreç haline geldiğinde, ülke varlıklarının toplumun tümüne adil bir şekilde dağıtılması mümkün olmaktadır.

2.2.4. Stratejik Planlama

Kamu mali yönetim reformu çerçevesinde bütçe sürecinde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre tahsis edilmesi, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ve bu temelde hesap verebilirliğin tesis edilmesi önemli konular haline gelmiştir (Çadırcı ve Siverekli, 2021, s. 143). Bu bağlamda “stratejik planlama”, planlı hizmet sunumu, politika oluşturulması, belirlenen politikaların belirli iş planlarına ve bütçelere dayandırılması ve uygulamanın etkin bir şekilde izlenmesi ve değerlendirilmesi için kamu yönetiminde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Stratejik planlama; kamu mali yönetiminin etkinliğini artırırken kurum kültürü ve kimliğinin geliştirilmesine ve güçlendirilmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir (Berkay, 2016, s. 43). Stratejik planlama tek seferlik bir süreç değildir. Bu, fırsatlar ortaya çıktıkça yinelenen bir süreçtir. Bu nedenle stratejik planlama tek başına yeterli değildir. Plan yapmanın yanı sıra yöneticilerin stratejik düşünme ve öngörü geliştirme niteliklerini güçlendirmek de gereklidir (Eryiğit, 2013, s. 154).

Kamu kurumlarının faaliyetlerini halkın mali ve idari kaygılarını dikkate alarak planlı bir şekilde yürütmesi giderek önem kazanmaktadır. Kamu kurumları inisiyatif kullanmalı, planlanan hizmetlerin oluşturulmasına aktif olarak katılmalı, belirlenen politikaları belirli iş planlarına ve bütçelere dayandırmalı ve uygulamayı etkin bir şekilde izlemelidir (Sever, 2013, s. 249). Örgütlerin bu faaliyetleri gerçekleştirmelerinde temel

araç olarak “stratejik planlama” öne çıkmaktadır. Ulusal stratejiler ve makro düzeyde belirlenen kalkınma planları çerçevesinde hazırlanan stratejik planlar, yıllık planlar, sektörel master planlar, bölge planları ve il kalkınma planlarının düzenlenmesi, genel planlama ve uygulama sürecinin etkinliğini artıracak ve rasyonel kullanımına katkı sağlamaktadır (Hastürk, 2012, s. 6). Kamu mali sistemi için plan yapılmaması, kaynakların boşa harcanmasına ve plansız sistem kesintilerine yol açmaktadır.

Stratejik planlamaya ilişkin olarak, 5018 Sayılı Kanun; katılımcı bir stratejik plan kullanarak stratejik hedefler belirleme ve stratejik hedefler belirleme ve geleceğe yönelik misyon ve vizyon ilkeleri çerçevesinde geliştirme şeklini almaktadır. Ölçülebilir hedefler belirlenerek, performanslarını önceden belirlenmiş göstergelere göre ölçmekte ve süreci izleyerek değerlendirmektedir (KMYKK, 2003, Md. 9).

Bütçeleri ve kaynak tahsisleri programlı ve proje bazlı olan kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için, yıllık hedeflere ve performans göstergelerine dayalı olarak stratejik planlar geliştirmek zorundadır. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşar Yardımcılığı, stratejik planların geliştirilmesinden ve stratejik planlama sürecinden sorumlu kamu idaresinin zaman çizelgelerini ve stratejik planların kalkınma plan ve programlarıyla ilişkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine sahiptir (KMYKK, 2003). Devlet Planlama Teşkilatı 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı olarak yeniden organize edilmiştir. 2018 yılında Kalkınma Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü birleştirilerek Cumhurbaşkanlığı bünyesinde Strateji ve Bütçe Başkanlığı oluşturulmuştur.

2.2.5. Performans Esaslı Bütçeleme

Günümüzde örgütsel amaçlara ulaşılabilirlik, çalışanların motivasyonu, görevlerin tamamlanması, verimlilik, etkinlik ve elde edilen sonuçların başlangıçta belirlenen kriterlere uygunluğu, performansla ilgili konular genel başarının ölçüsü haline gelmiştir (Örücü ve Kanbur, 2008, s. 86). Programların, kuruluşların, hükümetlerin ve bu alanlarda çalışanların performanslarının ölçülmesi kamu sektöründe ortak bir beklenti haline gelmiştir. Performans ölçümü ile amaç, bir kuruluşta işlerin ne kadar iyi yapıldığını, sonuçlara ne düzeyde ulaşıldığını ve yapılan işin hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunup bulunmadığını belirlemektir. Bu tür yargılarda bulunmak için

performans değerlendirmeleri yapılmalıdır. Politika uygulaması ile sonuçlar arasındaki nedensel ilişkileri ortaya koyan performans ölçümünden farklı olarak performans değerlendirmesi, performans ölçümünden daha fazla çaba gerektirmektedir (Kurnaz, 2010, s. 61).

Performansa dayalı bütçeleme sistemi; yürütmenin temel amaç ve hedeflerini belirlemede, faaliyetleri önceden belirlenen bu amaç ve hedeflere göre yürütmekte, belirlenen göstergeler aracılığıyla beklenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını ölçmekte ve performanslarının izlenmesi için gerekli bilgi ve verileri sağlamaktadır. Yürütmenin doğru, zamanında ve kesintisiz olarak yerine getirmesi için kurum bünyesinde bir performans bilgi sistemi kurulmaktadır (Bal, 2016, s. 6). Ayrıca, yönetimin amaç ve hedeflerine göre kaynak tahsisi yapmak, sürece dahil edilen temel dokümantasyon yoluyla performans denetimleri yapmak, finansal şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerini sağlamaktır (Çaylak, 2022, s. 303).

Devletin verdiği hizmetlerin ve bunların birim maliyetlerinin, sorumluluklarını yerine getirmede giderek önem kazandığı bir bütçe sistemidir. Amaç, kamu kurumlarının mal ve hizmet üretimindeki etkinliğini ölçmek olup, üretim maliyetlerinin düzeyi ile üretim hacmi arasındaki ilişki önemlidir (İpek vd., 2014, s. 83). Kamu hizmeti ödeneklerinden en yüksek hizmet çıktısını elde etmek için geliştirilmiş bir tekniktir. Hedeflere ulaşmak için önerilen programların maliyetini ve her program kapsamında gerçekleştirilen işi ölçen nicel verileri gösteren bir bütçedir. Bu tür bütçede, belirli işlevler için gerekli olan üretim araçlarını tam ve doğru bir şekilde yansıtan iş programlarına ve hizmetlere ağırlık verilerek, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için organizasyonel sorumluluklar belirlenmektedir. Performansa dayalı bütçe, ana amaç ve hedefleri, program için gerekli ödeneğin maliyeti ne kadar aştığını ve her program kapsamında üretilecek işlerin, faaliyetlerin ve kalemlerin fazla birim maliyetinin hesaplanmasını belirtmektedir (Hastürk, 2006, s. 4).

24 Temmuz 2008 tarihli ve 5018 Sayılı Kanunla eklenen 30. madde; “*Kamu idaresi, yürüteceği faaliyet ve projeleri, kaynak ihtiyaçlarını, performans hedeflerini ve göstergelerini içeren bir performans planı hazırlar*” ifadesi yer almaktadır. Kamu yönetimi, stratejik planında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflere dayalı olarak performansa dayalı bütçeler hazırlamaktadır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı,

kamu idaresi bütçesinin stratejik planda belirlenen performans göstergelerine uygun olup olmadığını, yürütmenin bu çerçevedeki faaliyetlerini ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirleme yetkisine sahiptir.

İlgili kamu idareleri tarafından ortaklaşa belirlenen performans göstergeleri ilgili kurumların bütçelerinde yer almaktadır. Bu göstergeler çerçevesinde performans denetimleri yapılmakta, bütçe ile performans arasındaki ilişki tespit edilmektedir (KMYKK, 2003, Md. 30).

Dolayısıyla performans esaslı bütçeleme, kamu ekonomisinde, harcama birimlerinin bu göstergelere göre belirlenen hedeflere ulaşması için performans göstergelerini belirleyerek, harcama birimlerinin verimliliğini tahmin etmeyi amaçlayan sonuç odaklı bir anlayışa dayanmaktadır. Kamu ekonomisinde kaynak tahsisi, makroekonomik hedeflere ulaşılabilirliğin, stratejik planlama ve etkinlik analizi gibi uygulamalarla değerlendirilmesidir (Ergen, 2021, s. 284).

2.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevlilerin Yetkileri ile Mali Sorumlulukları

Kamu kaynaklarını kullanma yetkisi bakanlıklara aittir. Bakanlıklar bu yetkilerini üst yönetimleri aracılığıyla, ajanslardaki görevlilere sorumluluk devrederek kullanırlar. Her kurumda harcamaları belirleyen, harcamalara yetkili olan ve gerektiğinde bilgi verilebilmesi için bu harcamaları tutan muhasebeciler vardır.

2.3.1. Bakanlar

Kamu mali yönetimi açısından Bakan, hükümet politikalarının uygulanmasından, Bakanlık ve ilgili kurumların stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planları ve yıllık planlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, koordinasyon ve koordinasyonun sağlanmasından sorumludur. Bu çerçevede diğer bakanlıklarla işbirliği yapılmaktadır. 5018 Sayılı Kanuna göre bakanların doğrudan harcama yükümlülüğü ve sorumluluğu bulunmamaktadır. Merkezde tediye sürecini başlatma ve ücretleri tediye etme yetkisi tediye kurumuna verilmiştir. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet

Meclisine karşı sorumludur (KMYKK, 2003, Md. 10). Sayıştay'ın 14 Haziran 2007 tarih ve 5189/1 Sayılı Meclis Kararında belirtildiği üzere, Bakanın Sayıştay'a karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, Sayıştay önündeki işlemler sırasında bakanın mali, idari veya cezai sorumluluğuna ilişkin bir soruyla karşılaşırsa, konu ilgili mercilere bildirilebilmektedir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 2007, s. 5).

5018 Sayılı Kanun'un 10. maddesi Bakanın yetki ve sorumluluklarını açıklamaktadır. Buna göre bakanlar, hükümet politikalarının uygulanmasından, bakanlıklarının ve ilgili kurumların stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planları ve yıllık planlara uygun olarak hazırlanmasından, uygulanmasından ve bu çerçevede diğer bakanlıklar ile koordinasyon ve işbirliğinin sağlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için T. C. Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir (KMYKK, 2003, Md. 10). 2008 tarihli ve 5018 Sayılı Kanuna eklenen 31. maddede "Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludur. Ayda bir, yürütme organının amaç, hedef, strateji, varlık, yükümlülük ve yıllık performans planını kamuoyuna açıklamaktadır (KMYKK, 2008, Md. 31)

2.3.2. Üst Yönetici

5018 Sayılı Kanunun 11 inci maddesine göre üst yönetici, Bakanlıkların Bakan Yardımcısı, diğer kamu idarelerinin üst yöneticisi, il özel idarelerinin valileri ve belediyelerin belediye başkanlarıdır. 5018 Sayılı Kanun, üst yönetimin sorumluluklarının kapsamını da açıklamaktadır. Buna göre üst yönetim, yürütme organının stratejik plan ve bütçesinin kalkınma planı, yıllık plan, stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak oluşturulmasından ve uygulanmasından, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesinin ve kullanılmasının sağlanmasından sorumludur. Sorumluluğu kapsamında, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin önlenmesi, denetimi ve 5018 Sayılı Kanun kapsamındaki görevlerin yerine getirilmesi için Bakana sunulmaktadır. Mahalli idareler ise kendi meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yönetim, bu görevin gereklerini harcama kuruluşları, mali hizmetler ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. (KMYKK, 2003, Md. 10).

Üst yönetim, iş süreçlerini harcama görevlileri ve diğer yetkililerden gelen bilgiler ve raporlar aracılığıyla anlar. Ancak, üst düzey yöneticiler özel kanunlar gereğince mali açıdan denetim mahkemesine karşı sorumlu olabilirken, münferit durumlarda da sorumlu tutulmaları gerekebilir. Bu husus, Sayıştay'ın müzakeresi sırasında karara bağlanacak bir husustur. Dolayısıyla bu aşamada üst düzey yöneticilerin işlemlerin yürütülmesinden hukuken sorumlu olup olmadıklarına ilişkin görüşlerinin genelleştirilmesi doğru değildir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 2007, s. 6).

2.3.3. Harcama Yetkilisi

5018 Sayılı Kanun'un 31. maddesinde bütçe ödenek tahsis eden her harcama biriminin üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Harcama görevlileri, harcama sürecini başlatan kişilerdir. Mali mevzuatımızda bütçeden harcama yapılabilmesi için harcama yetkililerinin, yapılacak hizmetin gerekçesini, yapılacak işin konusunu ve miktarını, süre ve ödenekleri, uygulama yöntemlerini ve ilgili sorumlulukları içeren harcama talimatı vermesi gerekmektedir (KMYKK, 2003, Md. 31).

Harcama memurunun sorumluluğuna ilişkin olarak 5018 Sayılı Kanun'un 33. maddesinde ücretin gerçekleşmesi, ödeme emri belgesinin düzenlenip Sayıştay Başkanı tarafından imzalanmasından sonra tamamlanacaktır. Harcama yetkilisi tarafından belirlenen ve harcama yetkilisi tarafından imzalanan bir yetkili tarafından imzalanır ve tutar hak sahibine ödenmektedir. Mevzuatın yukarıdaki hükümlerine göre bütçeden kullandırma süreci, kullandırma tasarısı ile başlar ve kullandırma tasarısı belgesine göre hak sahibine ödeme yapılmasıyla sona ermektedir. Zira 5018 Sayılı Kanun, harçların başlangıcından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin, onun emir ve talimatları doğrultusunda sorumluluk bakımından ön plana çıkan harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında gerçekleştirileceğini öngörmektedir. Bütçe ödeneği tahsis edilen her bir harcama biriminin üst yöneticisi olarak bir harcama görevlisinin tanımlanması idari olarak üst yöneticiye verilmiş olup, bu aynı zamanda kanuna uygunluk konusunda yetki veren makama karşı sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama makamları Sayıştay'a karşı sorumludur (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 2007, s. 6).

2.3.4. Gerçekleştirme Görevlisi

Kanunun "Giderlerin Karşılanması" başlıklı 33. maddesi uyarınca icra memurları tarafından verilen harcama talimatları; işin yapılması, mal veya hizmetin alınması, teslim alınmasına ilişkin işlemlerin yürütülmesi, kayıt altına alınması ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yerine getireceklerdir. Giderler belirlenen usul ve esaslara göre iş, mal veya hizmetin, belirlenen kişi veya müşteri tarafından teslim alınması veya ifa edilmesi ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmesinden sonra oluşacaktır (KMYKK, 2003, Md. 33).

Bu anlamda, 5018 Sayılı Kanunla kendilerine verilen görevleri yapan, mevzuata aykırı davranan ve Kanunun 71. maddesinde sayılan durumlara sebep olan uygulayıcılar, kamu zararının tespitine esas olacak ve kamu zararından sorumlu olacaklardır. Kanun'un 71. maddesinin 3. fıkrası, kamuya zarar verenler için mali sorumluluğun belirlenmesine ek olarak, başka bir ceza öngörmektedir. Bir önceki fıkrada belirtilen para, mal ve değerlerin alındığı, hizmetin sunulmadığı, gerçeğe aykırı belgeler düzenleyerek veya İnşa, onarım ve imalatın tamamlanmadığını, bittiğini veya bittiğini gösteren belgelere sahip olan indirimli kişiler, bu belgeleri bilerek hazırlayan, imzalayan veya onaylayan kişilerdir. Ayrıca bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, maaş artışı, tazminatlar dahil net aylık ödemenin iki katından fazla olmamak üzere para cezası verilmektedir (KMYKK, 2003, Md. 71).

2.3.5. Muhasebe Yetkilisi

5018 Sayılı Kanununun 61. maddesinde yer alan muhasebe hizmetleri; gelir ve alacakların tahsili, hak sahiplerine ödenmesi, tahsili ve parasal değeri ve saklanması, saklanması, ilgililere teslimi, diğer tüm mali ticaretlerin gönderilmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasıdır. Bu işlemleri yapanlar muhasebe yetkilisi olarak tanımlanmaktadır (KMYKK, 2003, Madde 71).

Sayıştay'ın 2007 yılında aldığı karara göre muhasebecilerin sorumlulukları şu şekilde özetlenebilir (Sayıştay Genel Kurul Kararı, 2007, s. 6):

a) *Muhasebe Sorumlusunun İmza Kontrol Sorumlulukları*: Ödeme aşamasında ödeme makbuzu belgesi ve beraberindeki belgelerde yetkili makamın imzasını aramak muhasebecinin görev ve sorumluluğundadır.

b) *Kayıp dosyalar ve maddi hatalardan sorumluluk*: 5018 Sayılı Kanun'un 61. maddesi ve Muhasebe Personelinin Yetiştirme, Belgelendirme ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 29. maddesi uyarınca muhasebe personelinin taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve tahsilatın esasları belirlenmiştir. Ödeme emri belgelerine eklenmesi gereken belgelerin eksiksizliği ile ödeme emri belgelerindeki maddi hatalardan muhasebeci sorumludur.

c) *Muhasebecilerin alacaklılara ücret ödeme yükümlülüğü*: Yararlanıcının kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmek muhasebecinin sorumluluğundadır. Bu nedenle, tapusuzlara yapılan ödemelerden kaynaklanan kamu zararlarından muhasebeciler sorumludur.

d) *Muhasebecilerin gelir ve alacak hesaplarını tahsil etme sorumlulukları*: Muhasebeciler, icra organının ilgili kanunlarına göre tahsil ve tahakkuk ettirilen kamu gelir ve alacaklarının takibi ve tahsilinden sorumludur.

2.4. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Denetim

5018 Sayılı Kanun'dan sonra denetimde öne çıkan kavramlardan biri iç kontrol, diğeri ise dış denetim faaliyetleridir. Bu bağlamda kanun koyucular, iç kontrollerin sağlıklı bir şekilde kurulmasını ve işleyişini sağlamak için iç kontrolün bir unsuru olarak iç denetimi ön plana çıkarmış ve dış denetim alanında, genel devlet olarak nitelendirilen kurumların işlemlerinin denetimine atıfta bulunulmuştur. Parlamento adına denetim yapan Sayıştay'a verilmiştir (KMYKK, 2003, Md. 68).

2.4.1. İç Denetim

Kamu kurumlarınca bizzat istihdam edilen denetçiler tarafından yürütülen bir denetim faaliyetidir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün iç denetim tanımına göre; kaynakların tasarruf, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak yönetilip

yönetilmediğini değer katmak ve işi geliştirmek için değerlendirmek üzere tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik [İDÇUEHY] 2006, Md. 4-e).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç denetim, amacı kamu yönetimini geliştirmek ve değer katmak olan, kaynakların etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uygun olup olmadığını değerlendirmek ve sağlamak olan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, yürütme organının yönetim ve kontrol yapılarını ve finansal işlem risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla sistematik, sürekli ve disiplinli bir şekilde ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yürütülmektedir (KMYKK, 2003, Md. 73).

İç denetimin temel özellikleri; kuruma değer katmak, işlevsel olarak bağımsız olmak, güvence sağlamak, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkıda bulunmak, danışmak ve standartlara göre hareket etmektir.

“İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları”na uygun olarak kamu kurumlarının iç denetimlerini yapmak, kamu yönetiminin iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini kontrol etmek ve değerlendirmek, risk yönetimi önerileri oluşturmak, risk değerlendirmesinin uygulanmasını ve etkinliğini kontrol etmek ve risk yönetimi yöntemleri ile kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaya yönelik performans değerlendirmeleri yapmak, yürütmeye önerilerde bulunmak, mevzuata, hedeflere ve politikalara uygunluğu denetlemek, muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini incelemek, kamuya yapılan açıklamaların doğruluğunu test etmek, çeşitli raporların, istatistiklerin ve mali tabloların güvenilirliği ve güncelliği Bilgi üretilirken, elektronik bilgi sistemlerinin ve e-devlet hizmetlerinin yönetimi ve idaresi, sistem güvenilirliği incelemesi alanını kapsar (İDÇUEHY, 2006, Md. 7).

İç denetim faaliyeti; organizasyondaki yeri, faaliyet ve sorumluluklarının kapsamı, kurumsal düzeyde çeşitli bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, iç denetim meslek mensubunun yeterliliği, yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesi, standartlarda belirtilen tanımlara ve yöntemlere dayanmaktadır ve uyum, bir kuruluşun iç denetiminin etkinliğini belirlemede en temel faktördür.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde “İç Denetim Koordinasyon” Kurulunun oluşturulduğu ve 5018 Sayılı Kanun’un 66. maddesi rehberliğinde kamu kurumlarına iç denetim çalışmaları yapmalarında rehberlik ettiği görülmektedir. Komisyonun görevi, kamu idaresinin iç denetim sistemini denetlemek ve bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hareket etmektir (KMYKK, 2003, Md. 66).

- İç denetime yönelik denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim kılavuzlarını hazırlamak ve geliştirmek,
- Uluslararası uygulama ve denetim standartlarına uygun risk değerlendirme metodolojileri geliştirmek,
- Kamu yönetimi ve denetim birimleri arasında işbirliğinin sağlamak,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli tedbirler konusunda tavsiyelerde bulunmak,
- Riskli alanlarda iç denetçiler tarafından özel proje dışı denetimlerin yürütülmesi konusunda kamu idaresine tavsiyeler vermek,
- İç denetçiler için eğitim programları düzenlemek,
- İç denetçiler ve üst yönetim arasındaki anlaşmazlıkların çözülmesine yardımcı olmak,
- Yürütmenin iç denetim raporlarını değerlendirmek, bulguları konsolide etmek ve yıllık rapor olarak yayımlanmak üzere Hazine Müsteşarlığına sunmak,
- İdare ve ilçe belediyeleri için işlem hacmi ve personel sayısı dikkate alınarak iç denetçi atanmasına karar verilmek,
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin ek prosedürleri belirlemek,
- İç denetçilerin uyması beklenen etik kuralları belirlemek,
- Kalite güvence ve gelişim planı düzenlemek ve bu kapsamda iç denetim birimini değerlendirmektir.

2.4.2. Dış Denetim

5018 Sayılı Kanun'un 68. maddesi uyarınca dış denetçi Sayıştay'dır. Dış denetimin amacı; kamu yönetiminin genel yönetime hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluğu bakımından kanunun gözden geçirilmesi ve raporlanmasıdır (KMYKK, 2003, Md. 68).

Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarını dikkate alan dış denetimle (Yıldız, 2013, s. 17);

a) Mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu kamu idaresi hesapları ve ilgili belgelere dayanarak mali denetim yapmak ve kamu idaresinin gelir, gider ve malvarlığına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit edilmektedir.

b) Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek ve performans dayalı olarak değerlendirmek". Denetim sonuçlarına dayalı olarak denetçiler tarafından hazırlanan raporlar üst yönetim tarafından cevaplandırılır. Denetim raporuna istinaden Rapora verilen yanıtlarla birlikte hazırlanan dış denetim genel değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

3. BÖLÜM

KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI

Bu bölümde bilgisayar destekli denetim hakkında bilgi verilecek ve bilgisayar destekli denetimin tarihçesi ve metodolojisi incelenecektir.

3.1. Bilişim Sistemleri Kavramı

Karar verme sürecinde yönetime gerekli bilgileri sağlamak için farklı kaynaklardan veri toplayan, saklayan, işleyen ve raporlayan bilgisayar destekli bilgi sistemine denmektedir. Tüm sistemler gibi bilgi sistemleri de birbiriyle ilişkili parçalardan oluşmaktadır. Bilgi sistemlerinin içeriği; donanım ve insanlar tarafından yürütülen ve kontrol edilen girdilerin, süreçlerin, veri dosyalarının ve çıktıların oluşturulmasıdır (Aktan, 2018, s. 2-3).

Bilgi sistemleri, bir kurumda karar verme ve kontrol mekanizmalarını desteklemek için bilgi toplamak, işlemek, depolamak ve dağıtmak için kullanılan birbiriyle ilişkili tüm unsurlardır. Bilgi sistemleri, karar verme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerine ek olarak, yönetici ve çalışanların sorunları analiz etmesine, karmaşık sorunları incelemesine ve yeni ürünler ortaya koymasına yardımcı olan sistemler olarak tanımlanmaktadır (Öklü, 2013, s. 229).

Bilişim sistemleri dinamik ve değişen bir alandır, arkasındaki en önemli itici güç bilgisayardır. Bununla birlikte, dikkat edilmesi gereken bir nokta da, bilgi sistemlerinin bilgiyi işlemek ve dağıtmak için bilgisayar teknolojisini kullanmasına rağmen, bilgisayar donanımı ve yazılımından farklı olmasıdır (Öklü, 2013, s. 229). Bilgisayarlar ve yazılımlar bilgi sistemlerinin teknik temelini oluşturmaktadır. Bilgisayarlar, bilgilerin işlenmesini ve depolanmasını sağlarken, yazılımlar bilgisayar işlemlerini kontrol etmekte ve yönlendirmektedir (Yalçınel ve Taşkın, 2019, s. 14). Bilgisayarlar bir bilgi sisteminin yalnızca bir parçasıdır. Bir bilgi sistemini oluşturan unsurlar, organizasyon ve yönetim ile bilgi teknolojisidir. Bu amaçla bilgi sistemleri iş tarafındadır; çevreden gelen sorunlar ve tehlikelerle başa çıkmak için bilgi teknolojisi ile desteklenen organizasyonel ve

yönetimsel çözümler ortaya koymaktadır (Zaim, 2010, s. 54). Zamanla kurumlarda bilgi sistemlerinin kullanımı yaygınlaşmış ve etkinliği artmıştır. Yıllara göre kuruluşlarda bilgi sistemlerinin kullanımındaki değişimler Tablo 3.1’de verilmektedir.

Tablo 3.1. Örgütlerde Bilişim Sistemlerinin Artan Rolü

1950-1960	Veri İşleme	<i>Elektronik Veri İşleme Sistemleri</i> Ticari faaliyetleri işleme, kayıt tutma, geleneksel muhasebe uygulamaları
1960-1970	Yönetim Raporlama	<i>Yönetim Bilişim Sistemleri</i> Karar almayı desteklemek için önceden belirlenmiş bilgilerin yer aldığı raporlar
1970-1980	Karar Destek	<i>Karar Destek Sistemleri</i> Yönetsel karar sürecine etkileşimli eşsiz destek
1980-1990	Stratejik ve Son Kullanıcı Desteği	<i>Son Kullanıcı Bilgisayar Sistemleri</i> Son kullanıcının verimliliğini artırmak için doğrudan bilgisayar desteği <i>Üst Yönetici Bilişim Sistemleri</i> Üst yönetime kritik bilgilerin sağlanması <i>Uzman Sistemler</i> Son kullanıcılar için bilgi temelli uzman desteğinin sunulması <i>Stratejik Bilişim Sistemleri</i> Rekabet üstünlüğü için stratejik ürünler ve hizmetler

Kaynak: (Gül, 2012, s. 6).

Bilişim sistemlerindeki gelişmeler, uygulamada birçok kolaylığı beraberinde getirerek, kurumlarda yapısal değişimlerin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Kök, 2006, s. 131). Kurumsal açıdan bakıldığında bilişim alanındaki gelişmeleri takip etmek ve buna ayak uydurmak için çeşitli düzenlemelere uyum sağlamak önemli olduğu kadar, ortamın ayakta kalması ve sürdürülebilirliği gibi kurumun temel vizyon unsurları açısından da oldukça önemlidir. Bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler ve yeni terminolojinin ortaya çıkması nedeniyle yönetim bilişim sistemleri alanının özellikle 1990’lı yıllardan sonra akademik çalışmalara da konu olan bir disiplin haline gelmiştir (Dinçerden, 2017, s. 136).

3.1.1. Bilişim Sistemleri Uygulamaları

Günümüzün rekabetçi işletmelerinde yaygın olarak kullanılan bilgi sistemleri, genellikle kuruluştaki kullanımlarına göre sınıflandırılmaktadır. Bir kurumda kullanılan bilgi sistemleri üç ana gruba ayrılabilir. Üç ana grup ve bunların alt grupları (Kıymaz, 2013, s. 12-23):

1. Yönetimsel bilişim sistemleri:

- Elektronik veri işlem sistemleri,
- Ofis otomasyon sistemleri,
- Yönetim bilişim sistemleri,
- Karar destek sistemleri,
- Üst yönetici bilişim sistemleri,
- Uzman sistemler.

2. Fonksiyonel bilişim sistemleri:

- Pazarlama bilişim sistemleri,
- Üretim bilişim sistemleri,
- İnsan kaynakları bilişim sistemleri,
- Muhasebe-finance bilişim sistemleri.

3. Bilgisayar ağları (Doğanlar, 2016, s. 4):

- Elektronik veri değişim sistemi,
- İnternet,
- İnternet,
- Ekstranet.

3.2. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT), denetçilere denetim verimliliğini ve etkinliğini artırma fırsatı sağlayan bilgisayar destekli araç ve tekniklerdir. BDDT, uygulama kontrollerini test etmede denetçilere yardımcı olmaktadır. BDDT, 1980'lerin başında finansal hataları tespit etmek için güçlü bir denetim aracı olarak kullanılmıştır. Son yıllarda yaygın olarak kullanılan analitik tekniklerin kullanılmaya başlanmasıyla

kullanımı büyük ölçüde artmıştır. Denetim yazılımları, dolandırıcılık faaliyeti içeren işlemleri belirleyebilmektedir. Denetim yazılımıyla, anormallikleri belirlemek ve karşılaştırmak için önceki yıllardan gelen veriler kullanılarak milyonlarca günlük işlem çok hızlı bir şekilde incelenebilmektedir (Elitaş ve Karagül, 2020, s. 152).

BDDT, denetçilerin daha önce zahmetli olan işlerin çoğunu hızlı ve verimli bir şekilde tamamlamasını sağlayarak denetim süresinden ve önemli bir maliyetten tasarruf sağlamaktadır. Denetim dosyalarının doğruluğunu kanıtlamak için gereken test sayısını da azalmakta ve daha karmaşık işlemlerin gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktadır. Denetim sürecinde kullanılacak teknik araçlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir (Yıldız, 2013, s. 54);

- *Elektronik Çalışma Kâğıtları*: Genel geçici mizanın, ön çizelgelerin ve denetim kanıtlarının kaydedildiği ve diğer çizelgelerin hazırlandığı yazılımlardır.
- *Genelleştirilmiş Denetim Yazılımı*: Denetçilerin, müşteri bilgisayarındaki veri dosyalarına erişimine, ilgili verileri seçip almasına ve toplama ya da karşılaştırma gibi bazı denetim fonksiyonlarını yürütmesine yardımcı olan denetim programıdır.
- *Sisteme entegre denetim modülleri*: Bir denetim fonksiyonunu yürütmek için tasarlanmış bir uygulama programının içine yerleştirilen rutin iş programlarıdır.
- *Veri Testi*: Bir bilgisayar uygulamasının programlanmış ya da prosedürle ilgili çalışma şeklini test etmek için, denetçinin gerçekleştirdiği işlemlerdir,
- *Kurumsal Kaynak Planlaması*: İşletmenin bütün fonksiyonlarını kapsayan bilgi sistemlerinin bulunduğu araçlardır,
- *Uzman Sistemler*: Karar verme veya bir işle ilgili bilgi ve karar modellerini sağlayan bilgisayar yazılımlarıdır,
- *Simülasyon Yazılımları*: Müşterinin sistemindeki verilerin denetçinin sistemine girilmesi ve sonuçların karşılaştırılarak bilgilerin güvenilirliğinin kontrol edilmesine olanak veren yazılımlardır.

3.3. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Tarihçesi

Bilgisayar destekli denetim teknikleri 1960'lerden beri kullanılmaktadır. 1960'larda ICL1900 gibi ana bilgisayarların ortaya çıkmasıyla, büyük miktarda bilginin

elektronik olarak depolanması mümkün olmuş, veri girişi/alımı için yöntemler oluşturulmuştur. Ayrıca, büyük dosyalar hızlı bir şekilde kontrol edilebilir hale gelmiştir. Dokümanların güvenilirliğini göstermek için denetim raporları kullanılmaya başlanarak indeksler, toplamlar ve özel raporlar gibi, belirli amaçlar için basit veri kontrolleri de sağlanabilmektedir. Veri iletiminin gelişmesiyle birlikte bu uygulamalar daha kapsamlı hale gelmiştir (Yıldız, 2013, s. 56). Denetlenen varlık verileri uzaktan incelenebilirken, veri depolama bantları, disketler ve inceleme/örnekleme uygulamalarının tümü, denetlenecek verilerle birlikte bir modem bağlantısı aracılığıyla bir ana bilgisayarda mevcut hale gelebilmektedir (Gündüz ve Daş, 2018, s. 327). Muhasebe ile ilgili tüm defterlerin elektronik ortamda tutulması ile indeksleme, toplam ve istisna raporlama gibi karmaşık uygulamalar daha kolay yapılabilmektedir. MS-DOS gibi işletim sistemlerini kullanan kişisel bilgisayarlarla uyumluluk, denetçiler tarafından daha kolay dosya aktarımı ve denetim dosyalarına daha kolay erişim sağlamaktadır. Kişisel bilgisayarların hızı ve kapasitesi arttıkça işlenebilecek dosya sayısı da artmaktadır. Sistemler ve bilgisayarlar arasında dosya aktarımı için yazılım ve donanım daha da geliştirilmiştir (Gülmüş, 2010, s. 16).

Muhasebe yazılımlarına paralel olarak dosya kontrol yazılımları geliştirilirken, 1980'lerin sonunda kişisel bilgisayarlardaki dosyaları kontrol etmek için ACL gibi araçlar oluşturulmuştur. Kurumlar ayrıca önceki anabilgisayar incelemelerine benzer programlar hazırlamak için bilgisayar programlama dillerini kullanmaya başlamışlardır. Bu eğilim, bilgisayarlarda Windows programlarının gelişmesiyle birlikte birçok paket program yazılmıştır (Yıldız, 2013, s. 56).

3.4. Bilgisayar Ortamında Denetim Yaklaşımları

Denetim faaliyetlerinde bilgisayar kullanımının amacına bağlı olarak literatürde üç yaklaşım bulunmaktadır.

3.4.1. Bilgisayar Etrafından Denetim

Bu yöntem temel olarak geleneksel denetim tekniklerinde bilgisayarların basit kullanımına dayanmaktadır. Bu yaklaşımda girdi-işlem-çıkı sürecini içeren bilgi

sisteminde işlem süreci göz ardı edilmektedir. Bu yaklaşımda, sistemdeki dosya ve kayıtlara odaklanılmakta ve örneklere dayalı olarak denetim yapılmaktadır (Bakan ve Dursun, 2020, s. 57). Denetçi sadece girdi ve çıktılara göre hareket ettiğinden, uygulama hakkında herhangi bir iç görü elde edememektedir. Bu nedenle çok güvenilir olmayan yöntemler olarak kabul edilen bilgisayar destekli kontrol yöntemleri basit hesaplamalar ve çıktılar için daha uygundur. Sistem düzgün çalışmıyorsa, bu yaklaşımı benimseyen denetçiler hatalı çıktıya göre hareket etmekte ve denetime buna göre devam etmektedirler. Bu tür bir sistem, özellikle karmaşık ve büyük veri sistemleri için çok elverişsizdir. Düşük güvenilirliği ve yüksek maliyeti nedeniyle dünyada nadiren kullanılmaktadır. Ancak eski bir yöntem olmasına rağmen diğer yöntemlerle birlikte kullanıldığında denetçilere yardımcı olabilmektedir. Bu tür denetim, BDDT kullanan denetim yönteminden daha maliyetli bir yöntemdir. (Bakan ve Dursun, 2020, s. 57).

3.4.2. Bilgisayarın İçinden Denetim

Beyaz kutu yaklaşımı olarak da bilinen bu yaklaşım, müşterinin bilgi sistemlerinin ve uygulamalarının denetlenmesine dayanmaktadır. Bu yaklaşımda öncelikle iç kontrol sisteminin güvenilir bir şekilde işleyip işlemediğinin ve sistemde meydana gelebilecek hata ve hilelerin kontrol mekanizması aracılığıyla ne ölçüde tespit edilebildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. İç kontrol sistemi genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki ana yapıdan oluşmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 221). Genel kontroller bilgi sisteminin kendisiyle ilgiliyken, uygulama kontrolleri belirli bazı işlemler için oluşturulan kontrollerdir. Bilgisayardan kontrol etme yöntemi, iki kontrol yapısının test edilmesinden oluşmaktadır. Bu yaklaşım hem iç hem de dış denetçiler için çok önemlidir (Çetin, 2011, s. 42). Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılmasını gerektiren bu yöntem çerçevesinde denetçi, denetlenen bilgi sistemlerinin ve uygulamalarının düzgün çalıştığından emin olduğu takdirde, bu sistemden elde ettiği verileri kullanarak denetim sürecini güvenilir bir şekilde sürdürebilmektedir (Elitaş ve Karagül, 2010, s. 147). Tersisi durumda ise, verilerin yanlış veya hileli olduğunun ortaya çıkması halinde, denetçi bunu dikkate alarak denetimine devam etmektedir. Yöntem, veri testini, paralel simülasyonu, entegre kontrol modülünü ve entegre test teknolojisini benimser ve temel olarak BDDT'ler arasındaki veri ve kontrolü doğrulamaktadır. Bu

yöntemi seçen denetçilerin öncelikle belirli bir düzeyde teknik bilgiye sahip olması ve temel olarak aşağıdaki konu bilgisine sahip olması gerekmektedir (Çetin, 2011, s. 42):

- Bilgisayarın kullanım imkânları,
- Olası makine hatalarını bilme,
- Programcıdan gerektiğinde yararlanma,
- Akış ve küme diyagramlarının okunması,
- Programlama metotları, değiştirme yöntemleri, program koruma ve program değişikliği yöntemleri.
- Test yöntemleri,
- Bilgi taşıyıcılarının işleyişi.

3.4.3. Bilgisayarla Denetim

Bu yaklaşım, müşteri bilgi sistemlerinden elde edilen verilerin analizine dayanmaktadır. Bu nedenle bu yöntemde genellikle genel amaçlı denetim yazılımları ve analize uygun özel amaçlı denetim programları tercih edilmektedir. Bu işlevler için bazı faydalı programların kullanılabileceği düşünülmektedir. Faydalı programlar bilgisayar kontrollü de olabilmektedir (Teraman ve Şençiçek, 2014, s. 118-119). Bu yaklaşım çerçevesinde, söz konusu program ve yazılımların kullanımı denetçiler için artık bir tercih olmaktan çıkmış, bir zorunluluk haline gelmiştir. İç kontrolün önemli bir kısmı bilgisayar ortamında yürütülüyorsa, kontrol edilmesi gereken çok fazla veri varsa, iş akışı ve uygulama süreci karmaşıksa, bu yöntemle denetimin etkinliği ve hızı artırılabilecektir. Ayrıca bu yaklaşım sayesinde denetim sürecinde denetim prosedürleri ve yazılımları kullanılmaktadır (Gönen, 2016, s. 1793):

- Çalışma kağıtları daha düzenli hale gelmektedir,
- Rutin denetim işlemlerinde (hesaplama, düzenleme vb.) zaman tasarrufu sağlanmaktadır,
- Yeniden hesaplamalar ve hatalı işlemlerin ortaya çıkarılmasında denetçinin performansında önemli artış meydana gelmektedir,
- Analitik incelemeler daha rahatlıkla ve daha etkin bir şekilde yapılabilmektedir,

- Doğrulama mektupları, raporlar, listeler vb. dokümanlar standart hale gelmekte dolayısıyla anlaşılması kolaylaşmaktadır,
- Maliyet avantajı sağlanmaktadır,
- Denetçinin müşterinin çalışanlarına olan bağlılığı azalmaktadır.

3.5. Bilgisayar Destekli Mali Denetimde Denetim Riski ve Türleri

Kamu kurumlarının mali işlemleri manuel makineleşmeye dönüşmüş, daha sonra yarı bilgisayarlı ve yarı manuel hale gelmiş, zamanla bazı işlemler bilgisayar ortamında da yapılabilir olmuştur. Böyle bir gelişme ile veri toplama, depolama ve işleme verimliliği artmıştır (Tutar, 2018, s. 21).

Verilerin bilgisayarlı muhasebe sistemi tarafından işlenmesi ve saklanması denetimin genel amacını ve kapsamını değiştirmiştir, ancak denetim süreci, teknolojisi ve denetim yöntemlerinde değişikliklere neden olmuştur. Denetim kanıtlarındaki ve denetim izlerindeki, iç kontrol ortamındaki değişiklikler, yeni suç ve hata mekanizmalarının ortaya çıkması ve yeni denetim prosedürlerinin oluşturulması, muhasebenin bilgisayarlaşmasının denetim üzerindeki etkisini oluşturmaktadır. Denetim riski, denetçi denetim için yeterli kanıt toplayamadığında, denetçiye yanlış kanıt sunulduğunda veya denetçi sunulan kanıtları yanlış yorumladığında ortaya çıkmaktadır. Bilgisayarlı muhasebe sistemleri için bu risk faktörleri aşağıdaki gibidir (Güney, 2016, s. 347).

1. Yapısal Riskler

- Yazılım ve/veya donanım hatalarından kaynaklanacak riskler,
- Telekomünikasyon sistemlerinden kaynaklanacak riskler,
- Veri kayıp riskleri,
- Sistem kaybı riskleri,
- İnsan hataları riskleri,
- Hatalı tasarlanmış sistem mimarileri riskleri,
- Güvenlik zafiyetlerinden kaynaklanan riskler,
- Hatalı modelleme riskleri,
- Doğal afetlerden kaynaklanan riskler.

2. Kontrol Riski

Faaliyetlerinde bilgisayar destekli program kullanan bir kurumun denetlenebilmesi için öncelikle kullanılan programların içeriğinin ve işlevinin anlaşılması gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle; genel kontroller ve uygulama kontrolleri yapılmalıdır. Bu durum kamu kurumlarının risksiz mali denetimin ön koşulu gibidir.

3. *Bulgu (Ortaya çıkarma) riski*

Bulgu riski; denetçilerin, denetim prosedürleri aracılığıyla mali tablolardaki önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski olarak tanımlanır. Bulgu riskleri, denetçinin çalışmasının etkisiyle değiştirilebilen risk unsurlarıdır (Güney, 2016, s. 347-353).

3.6. Bilgisayar Destekli Denetim

Teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte son dönemde yaşanan ekonomik kriz ve ihlallerin küresel ölçekte yaygınlaşması denetim ihtiyacını bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Bu konuda şeffaf olmak ve denetimi kolaylaştırmak için dünya çapında yeni standartlar oluşturulmuştur. Yeni standartların ortaya çıkması ile denetim süreci uzamış ve iş yükü artmıştır (Yıldız, 2013, s. 55). Gittikçe karmaşıklaşan ve çeşitlenen denetim prosedürlerinin oluşmasıyla birlikte geleneksel yöntemlerle denetim yapmak imkansız hale gelmiştir (Yücelen, 2009, s. 79). Bu yeniden yapılanma sonucunda artan iş yükü ve yüksek veri hacimleri, bilgisayar destekli denetim araç ve tekniklerinin gelişimini hızlandırmıştır. Denetim verilerinin doğruluğu, kontrol verilerinin kullanımı, hile kontrolü, yazılım kontrolü, risk analizi gibi denetim uygulamalarında bilgisayar destekli denetim bakış açısı kullanılarak hızlı ve güvenilir sonuçlar alınabilmektedir. Bu araçlar, kullanıcılara geleneksel yöntemlere göre çok büyük avantajlar sağlamaktadır. Bunlardan bazıları (Yıldız, 2013, s. 55):

- Geleneksel yöntemlerle yapılamayacak denetimlerin uygulanması
- Kullananın iş yükünü azaltması, zamandan tasarruf sağlaması
- Sürekli ve anlık denetim
- Daha verimli denetim planının yapılabilmesi olarak sıralanabilir.

Muhasebe ve denetim, denetim alanında oldukça geniş bir yer tutmaktadır. Çoğu yevmiye kayıtlarından oluşan muhasebe verileri günümüzde çok büyük boyutlara ulaşmıştır. Bu durum, bir kişinin tüm kayıtların uygunluğunu ve yapılan işin herhangi bir

düzensizlik içermediğini doğrudan kontrol etmesini imkansız kılmaktadır. İşte burada bilgisayar destekli kontrol ve analiz yöntemleri devreye girmektedir (Kaya, 2021, s. 283).

3.6.1. Bilgisayar Destekli Denetimin Beklenen Çıktıları

Bilgisayar destekli bir denetim programı kullanmanın iki ana çıktısı vardır. İlk çıktı bilgisayar destekli kontrol teknolojisinin varlığıdır. İkinci çıktı ise bilgisayar destekli kontrol sistemi yazılımıdır. Bu yazılım ile bilgisayar üzerinden tüm kontroller yapılabilmektedir (Elitaş ve Katagül, 2010, s. 146).

Kamu kurumlarının mali denetimi bilgisayar destekli denetim yoluyla yapılmaktadır. Günümüz dünyasında kurumlar, karmaşık finansal işlemleri daha basit ve şeffaf bir şekilde ifşa ederek denetimini kolaylaştırmak amacıyla güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu denetimlerin sonuçları T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T. C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı gibi ilgili bakanlıklara sunulacak ve ilgili kurumlar hakkında bilgi verilmesi mümkündür (Polat, 2014, s. 6).

Bilgisayar destekli yöntemlerle gerçekleştirilen denetimlerden elde edilen veriler, kurumun farklı birimleri tarafından kullanılmaktadır. İç denetim, kurumların kendi mali tablolarını hazırlayıp yayımladıkları bilgisayar destekli denetim ve iç denetimdir. İç denetim sayesinde kurumun mali ve mali durumu şeffaflaşarak en doğru verilere ulaşılmakta ve denetime en uygun veriler elde edilmiş olmaktadır. Ayrıca iç denetimden kendi mali raporlarını alan kurumun kuruluş amaçlarına uygun olarak etkin bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini de ortaya koymaktadır (Çakırsoy, 2022, s. 22).

Bir kurumun bağımsız denetçisi tarafından yapılan denetime dış denetim denir. Dış denetim sayesinde, denetçinin mali işlemleri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygundur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Kanununun 68. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılacak denetimin amacı, kamu kurumlarının harcamalarından sonra yapılan harcamaların kamu kurumlarının amaç, hedef ve harcama planlarına uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Dış denetçi de kamu tarafından verilen denetim yetkisine göre mali tabloların tutarlılığını kamu adına denetlemektedir. Bu tür denetim, kamu

denetimi olarak da bilinir. Benim ülkemde denetim, iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

Türkiye, 1990'lı yıllardan itibaren özel sektörde iç denetim uygulamaktadır ve 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kanun ile kamu sektöründe iç denetim uygulamalarına başlamıştır. Etkin ve etkin bir mali yönetimin gözetilmesinde en önemli adım olan iç denetim, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5. maddesinin c, d, e bendinde belirtilen denetçiler tarafından yürütülmektedir. İç denetim sistemini takip etmek amacıyla 5018 Sayılı Kanunun 67. Maddesine dayanılarak ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olacak şekilde İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (Polat, 2014, s. 6).

Kurumların kendi mali tablolarını denetleyebilmeleri ve mali durumlarını muhasebe mahkemelerine ve kamuoyuna sunabilmeleri için çeşitli bilgisayar tabanlı denetim programları geliştirilmiştir. Geliştirilen bu programlar ile daha önce yapılan işlemler artık bilgisayar ortamında minimum hata ile yapılabilmektedir (Polat, 2014, s. 7). Bu programlara ihtiyaç duyulmasının nedeni, finansal işlemlerin her geçen gün internet ortamına taşınması ve işlemlerin kağıt yerine dijital ortamda bilgisayar ortamında gerçekleştiriliyor olmasıdır. Bu sayede mali belgeler ve denetim raporları daha kapsamlı, daha kısa sürede ve daha az işçilikle hazırlanabilmektedir. Kamu kurumlarında oluşabilecek mali sorunlara kısa sürede müdahale edilebilmesi ve önlemlerin alınabilmesi için denetim kalitesinin artırılması gerekmektedir. Böylece kamu kurum ve kuruluşlarında hukuka aykırı fiillerin ve gereksiz suiistimallerin önüne geçilebilmektedir (Yıldız, 2013, s. 55).

3.6.2. Bilgisayar Destekli Denetimin Hedefleri

Denetim sisteminin geliştirilmesindeki en önemli hedef, bilgisayar destekli denetim prosedürlerinin belirlenmesi olup, tüm kamu kurumlarında gerçekleştirilen dış denetimlerin yanı sıra bu kurumların da kendi denetimleri için sistemi satın alarak kullanmaları sağlanmaktadır (Turan, 2016, s. 14). Bu şekilde gerçekleştirilen denetimler, kamu kurumlarındaki verimsizlikleri, yolsuzlukları ve olası hataları en aza indirecektir. Ayrıca iç denetim yoluyla kamu kurumlarının denetimini Sayıştay yerine denetim konusunda eğitim almış kişiler yapacak, bu da denetim iş yükünün fazla olması nedeniyle

her yıl tüm kurumların denetlenmesini zorlaştırmaktadır. Kamu kurumlarının etkin bir şekilde düzenlenmesi, bu kurumların etkinliğinin artırılmasına ve ülke ekonomisine değer katmak için fırsatlar yaratılmasına yardımcı olmaktadır (Yıldız, 2013, s. 57).

3.6.3. Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi

Denetim yönetim sistemleri, denetimleri kağıt yerine elektronik olarak planlamak, yönetmek, belgelemek, indekslemek, ilişkilendirmek, gözden geçirmek, raporlamak ve kaydetmek için geliştirilmiş sistemlerdir. Denetim yönetim sistemi (Yıldız, 2013, s. 58);

- Denetimlerin verimlilik ve etkililiğini artırmak ve geliştirmek,
- Bilgiyi yönetmek ve kullanmak,
- Katma değer sağlamayan faaliyetleri azaltmak veya ortadan kaldırmak,
- Sonuçları geliştirmek,
- Bilgi paylaşımı,
- Standardizasyon,
- Yaklaşımlarda tutarlılık sağlamak,
- Denetimlerin zamanında yürütülmesi ve raporlanmasını sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulmaktadır.

4. BÖLÜM

YÖNTEM VE BULGULAR

4.1. Yöntem

4.1.1. Araştırmanın Modeli

Kamu kurumlarında mali denetimde bilgi teknolojilerin kullanılmasının incelendiği bu araştırma, olgubilim (fenomenoloji) deseninde nitel bir araştırmadır. Nitel araştırma, doğal ortamdaki algıları ve olayları gerçekçi ve bütüncül bir şekilde ortaya çıkarmak için gözlem, görüşme ve literatür analizi gibi veri toplama yöntemlerini kullanan araştırmaları ifade etmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 35). Araştırmada denetim standartları, uygulama yöntemleri ve özellikle bilgi teknolojilerinin denetimde kullanılması ile ilgili yaşananları kamu kurumunda yönetici konumunda olanların bilgisayar destekli denetim ile ilgili yaşadıklarından oluşan deneyimlerini gerçekçi ve bütüncül bir şekilde elde edilmesi amaçlanmıştır. Fenomenolojik yaklaşımda, insan deneyiminin içeriği ve anlamı hakkında veriler elde edilmektedir. Bu yaklaşım, yazılı metin gözlemleri, röportajlar ve yazılı metin analizi gibi tekniklerin yanı sıra insan deneyiminin sözlü tanımlarını ve temsillerini mümkün kılmaktadır (Kocabıyık, 2015, s. 58).

4.1.2. Araştırmanın Çalışma Gurubu

Araştırmada, bir devlet üniversitesinde daire başkanlığı görevinde bulunan 8 yönetici ile görüşme yapılmıştır. 20 Haziran – 10 Temmuz 2023 tarihleri arasında yüz yüze görüşülen daire başkanlarının demografik özellikleri Tablo 4.1’de yer almaktadır.

Tablo 4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerinin Dağılımı

		N
Cinsiyet	Kadın	1
	Erkek	7
Yaş	50 ve daha az	3
	50 üzeri	5
Eğitim Durumu	Lisans	6
	Lisansüstü	2
Kamu kurumlarında en etkin denetim şekli sizce hangisidir	İç Denetim	2
	Dış Denetim	4
	Hem iç hem dış denetim	2

Tablo 4.1’de yer alan bilgilere göre araştırma kapsamında görüşleri alınan daire başkanlarından 1’i kadinken, 7’i erkektir. Daire başkanlarından 3’ü 50 ve daha az yaşlarındayken, 5’i 50 yaşın üzerindedir. Daire başkanlarından 6’sı lisans mezunuyken, 2’si lisansüstü eğitim almıştır. Araştırmaya katılan daire başkanlarından 2’si kamu kurumlarında sadece iç denetim yapılmasının denetimin daha etkili olacağını belirtirken, 4’ü dış denetimin daha etkili olacağını, 2’si ise hem iç hem de dış denetimin daha etkin olacağını belirtmişlerdir.

4.1.3. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış görüşme kullanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formu araştırmacı tarafından literatür taraması sonucunda oluşturulmuştur. Literatür taramasında, araştırma konumuz ile ilgili bilgiler araştırılmış ve kamu kurumlarında mali denetim konusunda etkili olan faktörler belirlenerek, mali denetimde bilgi teknolojilerinin kullanılması konusunda yöneticilerin görüşlerinin en kapsamlı şekilde alınabilmesi amacıyla öncelikle 50 soru hazırlanmıştır. Yapılan değerlendirme sonrasında araştırma soruları önce 39’a, ikinci değerlendirmeden sonra da 25’e düşürülerek yarı yapılandırılmış görüşme formunun nihai şekli oluşturulmuştur. Araştırmanın veri toplama aracında ayrıca araştırmaya katılanların demografik özelliklerinin belirlenmesi amacıyla katılımcılara 4 soru (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, kamu kurumlarında en etkin denetim şekli) bulunmaktadır.

4.1.4. Araştırma Verilerinin Elde Edilmesi

Araştırma verileri 20 Haziran – 10 Temmuz 2023 tarihleri arasında yüz yüze görüşme yöntemi ile elde edilmiştir. Görüşme öncesinde bir devlet üniversitesinde daire başkanı olarak görev yapmakta olan yöneticiler ile görüşülmüş, araştırmanın kapsamı anlatılmış, araştırmadan elde edilecek verilerin akademik bir çalışmada kullanılacağını, kişisel bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılmayacağı, araştırmaya katılımın gönüllülük esasına dayandığı, istedikleri an görüşmeyi sonlandırabilecekleri, araştırma verileri ile hazırlanacak akademik çalışmanın kendileri ile paylaşılacağı gibi bilgiler verilmiş ve görüşme için tarih belirlenmiştir. Daire başkanlarının belirlemiş oldukları tarih ve saatte, yüz yüze olacak şekilde görüşmeler yapılmış, araştırma sorularına kendi düşünceleri ile cevap verebilmeleri için görüşme formuna düşüncelerini kendilerinin yazmaları istenmiştir. Her bir görüşme yaklaşık olarak 30 dakika ile 90 dakika arasında sürmüştür.

Görüşme formu ile elde edilmesi amaçlanan bulgular:

1. Denetim ve bilgisayar destekli denetim teknikleri hakkında genel görüşler,
2. Bilgisayar destekli denetim hakkındaki görüşler,
3. Bilgisayar destekli denetimin 5018 Sayılı kanunun aşağıda yer alan ana ilkeleri açısından değerlendirilmesi,
4. Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi ile ilgili görüşler.

Katılımcıların bu dört gruptaki görüşleri, araştırmanın alt amaçları olarak düşünülmüş ve araştırma bulguları bu alt amaçlar çerçevesine gruplandırılarak analiz edilmiştir.

4.1.5. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler içerik analizi ile çözümlenmiştir. Bu analiz yöntemi, metin içinde tanımlanan belirli karakterlerden sistematik ve tarafsız sonuçlar çıkarmak için kullanılan bir analiz yöntemidir (Metin ve Ünal, 2022, s. 275). Araştırma verileri analiz edilirken araştırmanın alt amaçların sırasına göre analiz edilmiştir. Analizler yarı yapılandırılmış görüşme formunda yer alan sorulara daire başkanlarının vermiş oldukları cevaplar üzerinden yapılmış, elde edilen bulguların yorumlanmasında

katılımcıların isimlerine yer verilmemiş, daire başkanı “DB” olarak kodlanmış ve görüşme sırasına göre yapılan numaralandırma doğrultusunda “DB 1, 2, 3..” şeklinde kodlama yapılarak daire başkanlarının görüşlerine yorumlarda yer verilmiştir.

4.2. Araştırmanın Bulguları

Kamu kurumlarında mali denetim ve mali denetimde bilgisayar destekli programların kullanılmasıyla alakalı kamu kurumunda görev yapmakta olan daire başkanlarının görüşlerinin alınması amacıyla, katılımcılara 4 ana grupta 25 soru sorulmuş ve dolayısıyla araştırma bulguları da 4 gruba ayrılarak yorumlanmıştır.

4.2.1. Kamu Kurumlarında Denetim Türleri, Denetimin Etkililiği ve Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri İle İlgili Bulgular

Araştırmada katılımcıların denetim ve bilgisayar destekli denetim teknikleri konusunda genel görüşlerini belirlemek amacıyla;

“Kurumunuzda yapılan denetim türleri nelerdir?”,

“Kurumda yapılan denetimlerden sizce en etkili olanı hangisidir?”,

“Kamu kurumunda yapılan denetimin bilgisayar destekli yapılması konusunda neler düşünüyorsunuz?” Soruları sorulmuştur.

5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi sonrasında kamu kurumlarında yapılacak olan denetim konusunda, “iç kontrol sistemi” (iç kontrolün gereği gibi yapılmasını temin edebilmek için “iç denetim”) ve “dış denetim” kavramları öne çıkmıştır. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılırken, dış denetim görevi Sayıştay’a gerilmiştir (KMYKK, 2003).

Yapılan görüşmelerde yöneticilerin çoğunluğu 5018 Sayılı Kanunda belirtilmiş olan denetim türlerinin yapıldığını belirtmişlerdir. Bu konuda DB 8, “*İç denetim, Sayıştay Denetimi*” sözleri ile bu konudaki görüşünü belirtirken, DB 3: “*Sayıştay denetimleri (kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile hesap ve işlemlerinin konuya ve diğer yasal gerekliliklere uygun olup olmadığının belirlenmesi)*” sözleri ile bu konudaki düşüncelerini belirtmiştir.

Kamu kurumlarında yapılmakta olan denetimlerden hangisinin daha etkin olduğu konusunda daire başkanlarının çoğunluğu Sayıştay denetimin daha etkin olduğu düşüncesine sahiptirler. Bu konuda DB 7: “*dış denetim*”, DB 8: “*Sayıştay denetimi*”, DB 5’de: “*Denetimin rastgele örneklem ile yapılıyor olması ve bu denetimin yerine yapılması denetimin daha etkili olmasını sağlamaktadır*” sözleri ile görüşlerini belirtmiştir.

Bilgisayar destekli denetimle alakalı düşünceleri alınan daire başkanları, bu tipte bir denetime farklı açılardan yaklaşarak düşüncelerini ortaya koymuşlardır. Bilgisayar destekli denetimle ne gibi konuların denetlenebileceği ve bu denetimin işlevselliği üzerinde durmuş olan DB 7: “*Elektronik ortamla yapılmakta olan denetimi ifade etmektedir. Denetim neticeleri elektronik posta, elektronik belge yönetim sistemi gibi araçlar ile muhafaza edilerek daha sonra yapılacak olan denetimlerde bu bilgilerin değerlendirilmesi yapılabilecektir*”, DB 4: “*Yordam Bilgi Belge otomasyon programıyla katalog kaydı denetlenmektedir*” sözleri ile bu konudaki düşüncelerini dile getirmişlerdir.

Bilgisayar destekli denetimin kolay olduğu yönünde görüşü olan DB 1: “*gelişen teknolojiye bağlı olarak artık ister kurumda kullanılmakta olan bilgisayarlar olsun isterse de kişisel bilgisayarlar olsun illa kasesını alıp kontrol etmemiz gerekmemektedir. Birçok yazılım ile İP adresinden o bilgisayara DUS sistemine girerek her türlü kontrolü geçmişe dönük olarak yapılabilmektedir*” sözleri ile görüşlerini belirtirken, DB 3: “*kolay, anlaşılır ve objektif olması*”, DB 8: “*Kurumda yapılan işlemler ile ilgili bilgilere daha kolay ve rahat ulaşmak mümkün olabiliyor*” sözleri ile düşüncelerini belirtmiştir.

Bilgisayar destekli denetimin güvenilirliğinin olacağını belirten DB 2: “*Bilgisayar ortamına aktarılan veri tabanlarının etkin, sağlam ve daha güvenilir olması ve hata payının düşük olması*”, “*bilgisayar ağları sürekli güncellemeler ve güvenlik durumları ile korunabilir*” sözleri ile görüşlerini belirtmiştir. Bilgisayar destekli denetim ile ilgili sadece DB 5: “*Bu şekildeki denetimin yerinde yapılan denetime göre daha zayıf, riskli, eksik ve kurum ciddiyetine bağlı olduğunu düşünüyorum*” sözleri ile bu konuda olumsuz yönde olan düşüncelerini vurgulamıştır.

Bu görüşler ışığında kamu kurumlarında yapılan denetimin 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenen denetim türlerinin uygulandığı anlaşılmaktadır. Bilgisayar destekli denetim teknikleri hakkında da katılımcılar, bu tekniklerin işlevsel, kolay ve güvenilir olduğunu belirtmişlerdir.

4.2.2. Bilgisayar Destekli Denetimin Diğer Denetim Türlerine Göre Farklılıkları ile İlgili Bulgular

Araştırma kapsamında daire başkanlarının bilgisayar destekli denetim hakkındaki görüşlerinin alınabilmesi için;

“Diğer denetim yöntemleri ile bilgisayar destekli denetim teknikleri karşılaştırabilir misiniz?”,

“Bilgisayar destekli denetim tekniklerini kurumum içi işlemlerin kolaylaşması/zorlaşması açısından nasıl değerlendirirsiniz?”,

“Denetimde kullanılan bilgisayar destekli denetim işleyişi ne şekilde olmaktadır”,

“Bilgisayar destekli denetimin etkili olduğunu düşünüyor musunuz?”,

“Bilgisayar destekli denetimi zaman tasarrufu açısından değerlendirir misiniz?”,

“Bilgisayar destekli denetim denetimin statüsüne göre hangi denetimlere izin vermekte veya dış denetimi kolaylaştırmakta mıdır?”,

“Bilgisayar destekli denetim denetimi niteliğine göre “sürekli denetim”e olanak verdiğini düşünüyor musunuz?”,

“Bilgisayar destekli denetim uygulama ve denetim süresi açısından diğer denetim yöntemleri açısından benzerlikleri bulunmakta mıdır?”,

“Bilgisayar destekli denetimi denetimin aşamaları (planlama-uygulama-raporlama) açısından değerlendirebilir misiniz?”,

“Bilgisayar destekli denetimi denetim yöntemleri (ani denetim, şekli – maddi denetim, aralıksız – örnekleme) açısından değerlendirebilir misiniz?” soruları sorulmuştur.

Teknolojinin gelişmesi ile günlük hayata daha çok giren teknoloji, ekonomik krizler ve yolsuzlukların yaygınlaşması ile birlikte kamu kurumlarının denetiminde de kullanılmaya başlanmıştır. Teknolojik imkanlarla hazırlanan bilgisayar destekli denetim programları ile daha çok veriye daha kolay ulaşım sağlanabilmiş, kurumların denetimini kolaylaştırmış, sürekli ve anlık denetimler yarılabilir hale gelmiş, denetleyenlerin iş

yükünü azaltmış ve yapılan denetimlerin farklı yönleriyle değerlendirilebilmesi sağlanmıştır (Yıldız, 2013, s. 55).

Kamu kurumlarında yapılmakta olan denetimlerle bilgisayar destekli denetim tekniğinin karşılaştırmaları talep edilen daire başkanları konuya farklı açılardan yaklaşmışlardır. Bilgisayar destekli denetimin hızlı ve hatasız olduğuna değinen DB 1: *“bilgisayar desteği ile yapılan denetimler bir taraftan daha hızlı olurken, diğer taraftan da hataların daha az olmasını sağlamaktadır”*, DB 3: *“bilgisayar ile yapılan denetim teknikleri daha hızlı ve akılcı çözümlerle daha etkin olmakta”*, DB 8: *“daha hızlı oluyor ve böylece zaman kazanılmış oluyor”* sözleri ile görüşlerini dile getirmişlerdir.

Bilgisayar destekli denetimin kolay olduğunu belirten DB 7: *“kolaylaştırmaktadır. Önceden yapılan denetimlerde belirlenen sorun ve bu sorunu çözmek amacıyla kullanılacak yollar daha sonra yapılabilecek işlemlerde verilerin daha kolay yapılmasını sağlamaktadır”* sözleri ile görüşlerini belirtmiştir.

Bilgisayar destekli denetimi işlevselliği açısından DB 6: *“bilgisayar destekli denetim daha nesnel neticeler sunmaktadır. Öbür denetimlerdeyse yorumlar nesnelliği olumsuz yönde etkilemektedir”* sözleri ile görüşlerini açıklamıştır. DB 5 de *“bilgisayar destekli denetimin bir işin tamamını içerisine alacak türde olmadığını düşünüyorum. Yani denetimin yalnızca sayısal verilerle sınırlı kalması yeterli olmamaktadır”* sözleri ile bu konudaki olumsuz olan düşüncelerini dile getirmiştir.

Bilgisayar destekli denetim tekniğinin denetim işlemlerini kolaylaştırması/zorlaştırması konusunda daire başkanlarının çoğunluğunun kolaylaştırıcı etkisinin bulunduğu yönünde görüşünün olduğu görülmektedir. Bu konuda DB 2: *“Evet kolaylaştırmaktadır. Zamanın ve verilerin etkisi kullanılmaktadır”*, DB 6: *“Kesin olarak kolaylaştırmaktadır. Zira bazı medüllerin güncellemeleri denetimler sayesinde daha güncel kalmaktadır”*, DB 3: *“aşırı kolaylaştırmaktadır (zaman kazanımı)”* ve DB 7: *“Denetlenen veriler bilgisayar ortamına kaydedilerek kaybolması önlenebilir. Bunun sonucunda; ileride yapılacak denetimlerde denetleyen kurum veya kişinin işini kolaylaştırır”* sözleri ile düşüncelerini dile getirmiştir. Bilgisayar destekli denetim tekniğinin denetimi kolaylaştırması konusunda sadece DB 5: *“kısmen”* şeklinde görüşünü belirterek kararsızlığını ifade etmiştir.

Bilgisayar destekli denetimin işleyişi hakkında katılımcılar farklı açılardan bakarak düşüncelerini belirtmişlerdir. Bilgisayar destekli denetimin programlarının kolaylığı üzerinde duran DB 1: *“veriler düzenli biçimde alınarak bilgisayara yüklenir gerisi programın çıktıklarına kalmıştır”*, doğru bilgin alınması sağlaması açısından bakan DB 2: *“mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının tespiti”*, sağladığı kolaylıklar üzerinde duran DB 4: *“yapılan katalog kaydının kim tarafından hangi tarihte yapıldığı ve diğer bilgileri sistem üzerinden kontrol edilebilmektedir”* ve DB 8: *“sürekli denetime olanak sağlanıyor”* sözleri ile düşüncelerini dile getirmişlerdir.

Bilgisayar destekli denetimin etkinliği konusunda daire başkanlarının çoğunluğu etkili olduğu fikrinde birleşmiş durumdadırlar. Bu konuda DB 2: *“evet etkili olmaktadır. Yanlışlık riskini minimuma indirir”*, DB 6: *“kesinlikle etkilidir”* sözleri ile düşüncelerini açıklamışlardır. Bilgisayar destekli denetimin etkililiği konusunda 7 katılımcı olumlu görüş bildirirken sadece DB 5: *“değildir”* sözleri ile olumsuz yönde olan düşüncesini dile getirmiştir.

Bilgisayar destekli denetimin zaman tasarrufu sağlaması konusunda daire başkanlarının çoğunluğu bu tür denetimin zaman tasarrufu sağladığı yönündedir. Bu konuda DB 3: *“sağlamaktadır”*, DB 1: *“Elle tek tek veri işleme ile günlerce yapılabilecek işlemler bilgisayar ortamında dakikalar hatta saniyeler alır”* sözleri ile düşüncelerini açıklarken yalnızca DB 4: *“sağlar ama amaca ulaştırmada yetersiz kalacağını düşünmekteyim”* sözleri ile olumsuz düşüncesini dile getirmiştir.

Bilgisayar destekli denetim denetçinin statüsüne göre hangi denetimlere izin vermesi ve dış denetimi kolaylaştırması konusunda daire başkanlarının tamamı dış denetimi kolaylaştırdığı düşüncesindedirler. Bu konuda DB 1: *“bilgisayarda işlenebilen her türlü işlemler bu kategoriye girmektedir. Dış ve iç denetim fark etmez her türlü veriyi bilgisayar yardımcı programlarla işleyebilmektedir”*, DB 4: *“kitap kayıt no, tarih, türü, kaydın kimin yaptığı toplam kaç kayıt yapıldığı gibi”*, DB 3 ise *“iç denetime izin vermektedir”* sözleri ile düşüncelerini dile getirmişlerdir.

Bilgisayar destekli denetimin sürekli denetime olanak vermesi konusunda daire başkanlarının tamamı olumlu görüşlerini belirtmişleridir. Bu konuda DB 1: *“Evet. Bazı denetimler aralıklarla yapılırken bazı denetimler sürekli yani her gün her saniye*

yapılmaktadır. Bilgisayar destekli denetim bunu olanak sağlamaktadır”, DB 6: “Evet, çünkü elektronik ortam 7/24 kullanılabilir” sözleri ile düşüncelerini ortaya koymuştur.

Bilgisayar destekli denetim uygulandığı ya da kapsadığı zaman yönünden hangi denetimlerle kesiştiğinin konusunda DB 1: “Bilgisayar destekli denetim öbür denetleme türleriyle doğrudan ilgilidir. Çünkü bu iki şekilde birbirini tamamlıyor”, DB 6: “Mali denetimler ve Dış Denetim” sözleri ile görüşlerini açıklamıştır.

Bilgisayar destekli denetimi denetimin aşamaları (planlama-uygulama-raporlama) açısından değerlendiren daire başkanlarından DB 1: “Öncelikle önce bir işlem yapılmadan önce o iş için uygun program seçilir. (planlama), Seçilen programa göre girilmesi gereken veriler girilir. (uygulama), En sonda programın girilen veriler sonunda çıktılar alınır. (raporlama)”, DB 7: “Denetlenen kurum, kuruluş, iş ve işlemlerin ilk önce oluşum sürecine bakılır. Teoride olan işlemlerin pratikte karşılıklarına bakılır ve bunun sonucunda ortaya çıkan pozitif veya negatif yönler raporlanır” sözleri ile düşünceleri dile getirirken, DB 6: “Planlama ve pazarlama açısından etkili uygulama açısından biraz daha zaman alabilir” sözleri ile bu konuda çekinceli olduğunu vurgulamıştır.

Bilgisayar destekli denetimi denetim yöntemleri (ani denetim, şekli – maddi denetim, aralıksız – örnekleme) açısından değerlendiren daire başkanlarından DB 1: “Denetimin bilgisayar ortamında olması o denetim şeklini kapsamaktadır. Bu denetim biçimleri sonuç olarak aynı olmakla birlikte sadece gidiş yolları farklıdır”, DB 6: “Ani denetim türü olarak gayet etkili sonuçlar vermektedir” sözleri ile düşüncelerini dile getirmiştir.

Bu görüşlere göre bilgisayar destekli denetimin diğer denetim türlerine göre daha kolay, hızlı, hatasız, işlevsel olduğu, denetimi kolaylaştırdığı, sürekli denetime imkan sağlaması, etkili bir teknik olduğu, yanlışlıkları en aza indirdiği, zaman tasarrufu sağladığı, iç ve dış denetimi kolaylaştırdığı, sürekli denetime olanak sağladığı, ani denetime kolaylık sağladığı anlaşılmaktadır.

4.2.3. Bilgisayar Destekli Denetim ile 5018 Sayılı Kanunun Ana İlkeleri Açısından Etkililiği ile İlgili Bulgular

Araştırmada daire başkanlarının bilgisayar destekli denetimin 5018 Sayılı Kanunun ana ilkeleri açısından değerlendirmeleri amacıyla;

“Bilgisayar destekli denetimin 5018 Sayılı kanunun aşağıda yer alan ana ilkeleri açısından değerlendiriniz?

- *Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu,*
- *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı,*
- *Performans esaslı bütçeleme,*
- *Mali saydamlık,*
- *Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması (hesap verilebilirlik bağlamında),*
- *İç kontrol sistemi,*
- *Etkin bir iç denetim,*
- *Dış denetim”*

Bilgisayar destekli denetim programlarının 5018 Sayılı kanunun ana ilkelerini sağlıyor olması konusunda daire başkanları konuyu farklı ilkeler açısından değerlendirmişlerdir. Bu konuda DB 7: *“güçlendirmektedir. Yapılan iş ve işlemlerin kanunlara uygun olup olmadığı denetlenir. Eğer bir sıkıntı varsa bunun nerede olduğu saptanır. Kamu zararının olup olmadığı kontrol edilebilir”*, DB 6: *“kesinlikle etkili ve çözüm odaklı bir denetim olduğunu düşünüyorum. Bilgisayar destekli denetim ile üretilen evrak sayısı takip edilebilmektedir. Mali saydamlık açısından da elektronik hesaplama yöntemler olduğu için çok olumlu sonuçlar verecektir”*, DB 5: *“bütçenin hangi alanlara daha çok aktarıldığını belgeleyebilir. Mali istatistik çıkarılabilir. Kısmen denetim sağlayabilir”*, DB 3: *“hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğunu ve etkin bir iç denetimi güçlendirilir”* sözleriyle düşüncelerini belirtmişlerdir. DB 1: *“bilgisayar destekli denetim her şeyden önce yasalara göre belirlenmiş ve o yasaların dışına çıkmaz. Kullanılan denetim şekillerinin etkili ve performanslı olmasının yanında ekonomik ve*

çağın ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte olmalıdır. İstenilen mali, iç kontrol, dış denetim gibi işlemlerin en kısa sürede olmalı ve raporların bir sorumluluğunun olduğunun unutulması gerekmektedir. Yeri ve zamanı geldiğinde denetimler sonunda sunulan verilerin ve kişilere hesap verebilmelidir” sözleri ile düşüncelerini ortaya koymuştur.

Bu görüşler ışığında bilgisayar destekli denetimin 5018 Sayılı kanunun, etkili bir iç denetim imkanı verme, mali saydamlık, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu ilkelerini sağladığını belirtirken, ayrıca bilgisayar destekli denetim ile yapılan iş ve işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetlenebildiğini de belirtmiş durumdadırlar.

4.2.4. Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi'nin Denetim İşlevi ile İlgili Bulgular

Araştırma kapsamında katılımcıların KBS ile ilgili görüşlerini tespit etmek amacıyla;

“KBS'nin Etkili Bir Denetim Aracı Olduğunu Düşünüyor musunuz?”

“KBS'nin faydalı ve sakıncalı gördüğünüz yönlerinden bahseder misiniz?”

“KBS'nin zayıf yönleri var mıdır?”

“KBS'yi aşağıdaki ilkeler açısından değerlendirir misiniz?”

- *Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu*
- *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı*
- *Performans esaslı bütçeleme*
- *Mali saydamlık*
- *Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması (hesap verilebilirlik bağlamında)*
- *İç kontrol sistemi*
- *Etkin bir iç denetim*

- *Dış denetim”*

KBS’in etkili bir denetim aracı olması konusunda genel görüş KBS’nin etkili olduğu yönündedir. Bu konuda DB 2: *“YORDAM ve İKS’nin etkili bir denetim aracı olduğunu düşünüyorum”*, DB 5: *“Etkili olabilir ama MYS sistemi geliştirilmeli EKAP ve KBS MYS sistemine eklenmeli”* şeklinde görüşlerini açıklamışlardır.

KBS’nin faydalı ve sakıncalı olarak belirtilebilecek yönleri hakkında daire başkanları farklı açılardan değerlendirmeler yapmışlardır. Bu konuda DB 3: *“YORDAM sistemi zamanı etkin ve verimli kullanma açısından bilgilerin kısa sürede girilmesine yönelik olarak tanıdığı için faydalıdır”*, DB 7: *“KBS birçok işlemi bir çatı altında toplamıştır. Bunun sonucunda uman ve veri kaybı en az düzeye inmektedir”* sözleri ile görüşlerini dile getirmişlerdir. Bu konuda DB 5 ise *“şu anda o kadar çok sistem kullanılıyor ki kamu kurumlarında sadece maaş talebi veya taşınır için o sistemin kullanılmasını mantıksız buluyorum”* sözleri ile bu konudaki olumsuz görüşlerini açıklamıştır.

KBS’nin zayıf yönleri olduğu konusunda DB 7: *“KBS’nin zayıf yönleri de bulunmaktadır. Özellikle yılsonu işlemlerinde Türkiye’deki hemen hemen tüm kurumlar bu sistemi kullandığında ara sıra sistem hata vermektedir. Bunun sonucunda işlemler yavaşlamaktadır”*, DB 3: *“YORDAM sistemi domain bazlı çalıştığından kurum dışından herhangi bir müdahale yapılamamakta bu durum görülen eksikliklere müdahaleyi imkânsız kılmaktadır”* sözleri ile düşüncelerini açıklamış, DB 5’te *“KBS, MYS ve EKAP entegre edilmeli”* sözleri ile öneri niteliğindeki düşüncelerini vurgulamıştır.

KBS’yi denetim ilkelerine katkı sağlaması konusunda değerlendirilmesi istenen daire başkanlarından DB 7: *“KBS birçok işlemi bir arada barındırdığından zamanın verimli kullanabildiğimiz, bunun yapılan iş ve işlemleri her an karşımıza getirerek kontrolleri sağlanır. Yapılacak olan iç ve dış denetimlerde denetimlerin işi”* sözleri ile görüşlerini belirtmiştir.

Alınan bu görüşler ışığında KBS’nin etkili olduğu, diğer sistemlerle entegre edilmesi gerekliliği, zaman tasarrufu sağladığı, birçok işlemi tek çatı altında topladığı, yıl sonu gibi işlemlerin yoğun olduğu dönemlerde yavaşlamalar yaşandığı ve anlık kontrol yapabilme imkanı sağladığı anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Denetim, kurumların, organizasyon yapılarının veya belirli plan, program, proje, işleyiş süreçlerinin ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartları karşılama derecesini belirlemek için araştırma, gözlem, sorgulama vb. çeşitli yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif, tarafsız ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgililere raporlanması süreci olarak ifade etmek mümkündür.

Denetimin önde gelen maksadı var olanı ortaya koyarak olması gereken ile karşılaştırmasını yapmaktır. Bu özelliğiyle denetim, normlara uygunluk arayışı şeklinde tarif edilebilmektedir. Klasik yaklaşımlarda denetimin başat işlevi, hata ve yolsuzlukların önüne geçilmesi biçiminde değerlendirilmektedir. Daha geniş manasıyla ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınma ve çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmesi mümkün olmayan bir halkası, ülkeyi geliştiren çalışmaların itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbirleriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli bir harç olmaktadır.

Denetimi çok farklı şekillerde sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Bu sınıflandırmalar; amaçlarına ve denetimi yapan kişi ya da kuruluşun niteliğine veya statüsüne göre olabilmektedir. Buna karşın genel kullanım olarak denetim amaçlarına göre sınıflandırılmakta ve buna göre denetim; faaliyet denetimi, muhasebe denetimi (finansal tablolar denetimi) ve uygunluk denetimi biçiminde üçe ayrılarak incelenmektedir. Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı önceden belirlenmiş kriterlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Bununla birlikte ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılabilir. Denetim açısından düşünüldüğünde yasal düzenlemelerin özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan alakası bulunması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim faaliyetlerinde yasal düzenlemeler önemli rol oynamaktadır. Ayrıca denetim açısından düşünüldüğünde mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır.

Türk kamu mali sisteminin işleyişi ve kontrolünde 2003 yılında gerçekleştirilen reform niteliğindeki değişikliklerle beraber şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk gibi kavramlar daha etkin olmuştur. Bu kapsamda kamu sistemimizde bulunan bütün

kurumlarda yeni mali sistemin kurularak, uygulanmaya geçilmesi ile Türk kamu mali sisteminin işleyiş ve kontrolü uluslararası standartlara uygun hale getirmek gaye edinilmiştir.

5018 Sayılı kanun ile bu kanun öncesinde yürürlükte olan 1050 Sayılı kanunun oluşturulma ve uygulama mantıkları arasında farklıklar mevcuttur. Bu iki kanunu birbirinden ayıran en önemli özellik, kamu mali sistemine farklı bir sorumluluk anlayışının bulunmasıdır. 5018 Sayılı kanun ile mali yönetim sisteminde “sorumluluk” modeli benimsenmiş, yönetim sorumluluğunun kapsamı içerisinde siyasi sorumluluk, yönetim sorumluluğu, mali sorumluluk, performans sorumluluğu ve cezai sorumluluk kavramları kamu mali sisteminin kapsamına alınmıştır. 1050 Sayılı Kanunda kusursuz sorumluluk söz konusu iken 5018 Sayılı Kanun kusura dayanan sorumluluğu getirmiş durumdadır. 5018 Sayılı Kanuna göre kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sürecinde yer alanlar yaptığı iş sonucunda ortaya çıkan sorumluluğa kusuru oranında dahil olmaları sağlanmıştır.

Kamu mali sistemindeki bu değişiklik ile birlikte gelişen teknolojinin de imkânlarından faydalanarak işleyiş ve kontrolün sağlanmasını kolaylaştıran bilgisayar programları geliştirilerek kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişme kurumlardaki işlemlerle birlikte Kamu Mali Sisteminin işleyiş ve kontrolü uluslararası standartlara uygun hale gelerek yapılacak denetim daha etkin bir yapıya kavuşmuştur. Denetimin yapılmasında zamanın kısıtlı olması, denetimi yapacak personel sayısındaki sınırlılık gibi olumsuz etkenler bu sayede aşılarak, kamu harcamaları sırasında kullanılan bilgisayar programları ile yapılan işlemlerin anlık kontrolü sağlanabilir hale gelmiştir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve 2008 yılından beri kullanılmakta olan Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi ile kamuda harcama yapan birimlerin yaptıkları harcamaların denetimi tek bir sisteme bağlanarak, denetimin zaman sınırı kaldırılmış ve denetim yetkisi hiyerarşik olarak her birim başına tahsis edilmiştir.

KBS’nde uygulama sırasında bazı aksaklıklar olabilmektedir. Bu aksaklıklar arasında veri hataları ve erişim problemleri bulunabilir. Bu tür aksaklıkların yaşanması durumunda ise KBS ile ilgilenen yetkililere, sorun bu kişileri de açacak kadar büyük ise Maliye Bakanlığının ilgili birimine ulaşıp çözüm oradan istenmektedir. KBS’de

sistemsel bir hatadan dolayı çift kayıt da yapılabilir. Sistemin altyapısı çift kayıt yapmayı engelleyici tarzda değildir. İkinci kayıt sistemde kalabilmekte veya üzerine farklı bir evrak kaydının yapılması mümkündür.

Kamu kurumlarında yapılan mali denetim sırasında karşılaşılması muhtemel olan riskler bulunmaktadır. Bu riskler arasında doğal riskler yani, işleyiş sırasında karşılaşılacak sistemsel ve insan hataları ile ilgili riskler ilk sıradadır. İkinci tür risk ise kurumda kullanılan bilgisayar programı hakkındaki denetçinin bilgi düzeyinden kaynaklanan risklerdir ve bu riskler genel kontroller ve uygulama kontrolleri ile en aza indirmek mümkün olabilmektedir. Üçüncü tür riskler ise bulgu riskleridir ve bu riskler denetçinin çalışmasına bağlı olarak ortadan kaldırılabilir. Denetim risklerine genel olarak bakıldığında bu risklerin ortadan kaldırılması veya en aza indirilmesi, ancak kamu kurumlarında kullanılacak bilgisayar destekli programların etkinliğinin artırılması ile sağlanabilecek durumdadır.

Sistem üzerinden oluşturulan ödeme emirleri ve eklenen ekleri düzenli olarak ödeme gününden önce Strateji Daire Başkanlığına gönderilmektedir. Gönderilen bu evrakların bir nüshası arşivde saklanırken, bir nüshası da Sayıştay'a ulaştırılmaktadır. Bu biçimde evrakın denetlemesi de yapılmış olmaktadır. Sayıştay başkanlığınca kurum üzerindeki denetlemelerde incelenen evraklarda ve veri girişlerinde hata olması durumunda hata rapor edilmektedir. Sehven yapılan hatalarda incelemeyi yapan müfettişler de durumu rapor etmektedirler. Bilerek, isteyerek yapılan hatalarda hak kaybı, haksız kazanç, ihalede usulsüzlük vb. durumlarda işlemi yapan ve onaylayan hakkında soruşturma başlatılmaktadır.

Türkiye'de kamu kurumlarının faaliyetlerinin denetimin genel esasları yukardaki gibi işlemekteyken, kamu kurumlarında bilgisayar destekli programların kullanılmaya başlaması ile birlikte yapılan faaliyetlerin kolaylaşmasının yanında denetim açısından da oldukça farklı imkanlar ortaya çıkmış durumdadır. Araştırmada bir kamu kurumunda görev yapmakta olan daire amirlerinin bilgisayar destekli denetim ile ilgili görüşleri alınmıştır.

Yapılan görüşmelerde kamu kurumlarında bilgisayar destekli yapılan denetimin 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenen denetim türlerinin

uygulandığı, bilgisayar destekli denetim tekniklerin işlevsel, kolay ve güvenilir olduğunu belirlenmiştir.

Araştırma sonucunda bilgisayar destekli denetimin diğer denetim türlerine göre daha kolay, hızlı, hatasız, işlevsel olduğu, denetimi kolaylaştırdığı, sürekli denetime imkan sağlaması, etkili bir teknik olduğu, yanlışlıkları en aza indirdiği, zaman tasarrufu sağladığı, iç ve dış denetimi kolaylaştırdığı, sürekli denetim imkanı verdiği, ani denetime kolaylık sağladığı tespit edilmiştir.

Araştırmada bilgisayar destekli denetimin 5018 Sayılı kanunun, etkili bir iç denetim imkanı verme, mali saydamlık, performans esaslı bütçeleme, hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu ilkelerini sağladığı, ayrıca bilgisayar destekli denetim ile yapılan iş ve işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetlenebildiği belirlenmiştir.

Araştırmada KBS'nin etkili olduğu, diğer sistemlerle entegre edilmesi gerekliliği, zaman tasarrufu sağladığı, birçok işlemi tek çatı altında topladığı, yıl sonu gibi işlemlerin yoğun olduğu dönemlerde yavaşlamalar yaşandığı ve anlık kontrol yapabilme imkanı sağladığı tespit edilmiştir.

Bu bulgular ışığında, kamu kurumlarında bilgisayar destekli programların kullanılması ile etkili bir denetim yapılabildiği, 5018 Sayılı kanunun ana ilkelerinin bilgisayar destekli denetim ile de sağlanabildiği belirlenmiştir. Araştırmada ayrıca, Kamu Harcamaları ve Muhasebe Bilgi Sistemi'nin de kamu kurumlarında denetimi daha etkili kıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu sonuçlar ışığında araştırmada aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

Kamu kurumlarında bilgisayar destekli programların hazırlanması sırasında genel bir programdan ziyade, bu programın kullanılacağı kamu kurumundaki işleyiş göz önüne alınmalı ve program ilgili kamu kurumunun işleyiş ve mali denetimini kolaylaştırıcı özelliklerde olması gerekmektedir.

Hazırlanan bilgisayar destekli programları kullanacak personelin hizmet içi eğitiminin bir defalık değil sürekli yapılması ve bu yolla personelin bu programları daha etkin kullanması sağlanmalıdır.

Kamu kurumlarındaki işleyiş sırasında düzenlenen evrakın en aza indirilerek bütün işlemlerin dijital ortamda yapılması ve bu yolla zaman israfı ve kırtasiyecilikten

kurtulmanın sağlanması gerekmektedir. Kamu kurumlarını denetim ile yetkili makamların denetim uygulamalarını bu kurumlardaki bilgisayar destekli programlar ile entegre ederek denetimin ha hızlı ve etkin hale gelmesi sağlanmalıdır.

Bilginin en önemli veri olduğu günümüzde, bilgiden faydalanmayı bilmek başlıca rekabet stratejisi haline gelmiştir. Kamu kurumu kendisi için yararlı bilgiyi bulup, kullanıma dönüştürdüğü ölçüde başarılı olmaktadır. Çünkü gelişen teknoloji, denetleme biriminin bilgi teknolojisine olan gereksinimi arttırmıştır. Bu noktada denetçilerin doğru bilgiye en kısa zamanda ulaşmasını sağlayacak sistemlerin oluşturulması gerekmektedir.

Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler nedeniyle, denetçilerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve denetleyici yeni roller üstlenmektedir. teknolojik gelişmelerin mesleki faaliyetlerde kullanılması kullanıcı için iyi bir fırsat olabileceği gibi, bir tehdit unsuru da olabilir. Denetçiler bu etkiyi teknolojiyi etkin bir araç olarak kullanabildiği sürece lehine çevirebilecektir.

Bilgi teknolojilerindeki değişimin planlanması ve gerçekleştirilmesi bakımından eğitim kurumlarına ve muhasebe meslek örgütlerine büyük görevler düşmektedir. Çağımızda denetim sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlarda denetçilerin bu değişime ayak uydurmaları, gereksinimlere daha etkili cevap verebilecek donanımına sahip olması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yaşanan teknolojik gelişmeler toplumsal yaşamı oldukça kolaylaştırıcı sonuçlar doğururken, bazı olumsuz yansımalar da görülebilmektedir. Bunlardan biri de kamu kurumlarında bilgisayar destekli deneyim programlarına yapılabilecek siber tehditlerdir. Siber saldırıların bir tehdit oluşturmaması için korunma tedbirlerinin alınması, bu programları kullanan personelin siber tahditler hakkında bilgilendirilmeleri sistemin etkili bir şekilde devamlılığı açısından yararlı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, Ö. F., Taşkın, T., & Dönmez, N. (2022). İşletmelerde muhasebe, finans ve iç denetim birimleri performansının işletme yönetimi başarısına etkileri. *Topkapı Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 131-158.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü ve kamu idarelerinde yaşanan gelişmeler. *Denetim*, (7), 25-46.
- Akıncı, A., ve Yıldız, F. (2018). Maliye politikasının ekonomik büyüme üzerindeki etkinliği: Türkiye uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, 110, 125-156.
- Aksoy, M. (2022). Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210.
- Aktan, E. (2018). Büyük veri: Uygulama alanları, analitiği ve güvenlik boyutu. *Bilgi Yönetimi*, 1(1), 1-22.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-21.
- Altınok, D. (2019). Bağımsız denetçinin finansal tablo kullanıcılarına karşı güven sorumluluğu. *İş ve Hayat*, 5(10), 159-173.
- Aydın, S. (2010). *5018 sayılı yasa çerçevesinde performans denetiminin etkinliği: Bursa büyükşehir belediyesi örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Aydın, S. (2012). *5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun getirdiği yenilikler çerçevesinde hesap verilebilirlik ve hesap verme mekanizmaları*. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de bağımsız denetimin yeni Türk ticaret kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 771-785.

- Aytaç, A. (2014). *İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bakan, S., ve Dursun, A. (2020). Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin denetim riskine etkileri: İstanbul'da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ*, 61, 55-82
- Bal, T. (2017). Performans esaslı bütçeleme peb sistemi ve sistemin uygulanabilirliğinin artırılmasına yönelik öneriler. *Sayıştay Dergisi*, (101), 1-29.
- Bayri, O. (2010). Tekdüzen muhasebe sistemine ve Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartlarına göre gelir tablolarının biçimsel yapısı, kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 95-110.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetişim*, (12), 56-62.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Politika Belgesi ve Eylem Planı (2017-2020), Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara. http://www.sp.gov.tr/tr/temel-belge/s/219/Butunlesik+Kamu+Mali+Yonetim+Bilisim+Sistemi+Politika+Belgesi+ve+Eylem+Plani+_2017-2020 adresinden 20.06.2023 tarihinde alınmıştır.
- Çadırcı, Ç., ve Siverekli, E. (2021). Türkiye'de mali disiplinin sağlanması çerçevesinde 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile getirilen yenilikler. *Econharran*, 5(7), 142-164.
- Çakırsoy, E. (2022). *Kamuda iç kontrol sisteminin kullanılması: büyükşehir belediyeleri örneği*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Çatıkkaş, Ö. Okur, M. Balkan, İ. (2012). *Bankalarda denetim komitesi uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Çaylak, Ş. E. (2022). Hesap verme sorumluluğu bağlamında performans denetimi raporlarının kamu yönetimine etkisi. *Memleket: Politics & Administration/Siyaset Yönetim*, 17(38), 301-336.
- Çetin, B. (2011). *Sürekli denetimin iç denetimde uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

- Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kanıtının kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.
- Çubukçu, M. (2018). İşletmelerde uygulanan strateji tipleri ve uygulamadan örnekler. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 1(2), 142-156.
- Demirci, Ö. (2017). *Hesap verebilirlik mekanizmasının işleyişinde Türk Sayıştay'ının rolü ve değişen önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Demirkiran, Ö., Eser, H. B., ve Keklik, B. (2011). Demokrasinin tabana yayılması, yönetimde şeffaflık ve hesap verebilirlik bağlamında bilgi edinme hakkı kanunu. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 169-192.
- Dinçerden, E. (2017). Yönetim bilişim sistemleri: kurumsal enformasyon ve iş iletişimi. *Akdeniz Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, (27), 135-148.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim ve kamu yönetimindeki yeri. *Ombudsman Akademik*, (3), 107-141.
- Doğanlar, T. (2016). Türkiye'de elektronik ticaret pazarı ve pazarın gelişimi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü, Tartışma Metinleri*, 14. <https://www.ticaret.edu.tr/uploads/dosyalar/921/turk.pdf> adresinden 1205.2023 tarihinde alınmıştır.
- Düğer, S. (2019). Anglosakson ve kıta Avrupası hukuk sistemlerinde idarenin yargısal denetiminin ortaya çıkışı ve gelişimi. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1), 61-88.
- Elitaş, C. ve Karagül, A. A. (2010). Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri, *Sosyal Bilimler Dergisi* 12(2), 145-160.
- Erçiçek, M. (2016). *Türkiye'de denetimin gelişimi ve yeni gelişmeler ışığında denetimin dönen varlıklara etkisi ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Ergen, Z. (2016). Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 sayılı kanuna bütçe ve harcama usullerinde dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 46-58.

- Ergen, Z. (2021). Performans esaslı bütçe sisteminden program bazlı performans bütçe sistemine geçiş: yeni bütçe sistemi ile hedeflenenler. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 280-302.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.
- Eryiğit, B. H. (2013). Stratejik planlama, stratejik planlamaya ilişkin alternatif yaklaşımlar ve stratejik yönetim okulları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(9), 152-173.
- Gencer, M. (2017). *Bağımsız denetimde iç kontrolün yeri ve önemi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökçen, G., ve Özdemir, M. (2016). Türkiye’de muhasebe uygulamalarından e-defter ve e-fatura uygulaması. *Öneri Dergisi*, 12(46), 137-154.
- Gönen, S. (2016). Bağımsız denetimde çalışma kağıtlarının 230 no’lu Türkiye denetim standardı açısından incelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1792-1808.
- Gönen, S., ve Rasgen, M. (2015). Sürekli denetim sisteminin bir yazılım programında uygulanabilirliğine ilişkin örnek olay çalışması. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(1), 181-191.
- Gül, M. (2012). *İşletmelerde elektronik ortamda muhasebe bilgi sistemi iç kontrol ilişkisi ve bir uygulama*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gülmüş, M. (2010). *Kurumsal bilgi güvenliği yönetim sistemleri ve güvenliği*. Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Gündüz, M. Z., ve Daş, R. (2018). Nesnelerin interneti: Gelişimi, bileşenleri ve uygulama alanları. *Pamukkale Üniversitesi Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 24(2), 327-335.
- Güner, N. E. (2010). *5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun mali saydamlık ve yolsuzlukla mücadele açısından değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Güney, C. (2016). Bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde denetim riskleri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT), *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(28), 344-364.
- Güney, S., ve Sarı, S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 62-80.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürsoy, İ. (2019). Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği: belediyeler üzerine bir araştırma. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(2), 410-433.
- Haftacı, V. (2011). Muhasebe denetimi. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hamidi, A. F. (2019). *Türk kamu yönetiminde iç denetim uygulaması: iç denetimin değerlendirilmesi açısından Sakarya ve Kocaeli örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Hastürk, M. (2012). Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performans-Esasli%C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme.pdf> adresinden 05.06.2023 tarihinde alınmıştır.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013). Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara.
- İpek, E. A. Ş. Sakal, M. Çiçek, H. G. (2014). Performans esaslı bütçeleme sistemi ve diğer bütçeleme sistemlerinden farklılıkları üzerine bir değerlendirme. *Sosyoekonomi*, 22(2), 81-104.
- Kanca, O. C. (2017). 5018 sayılı kanun üzerine bir değerlendirme. *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 493-505.
- Karyağdı, G. N. (2022). Denetimde teknolojik gelişmelerin denetim sürecine olan etkilerinin akademisyen görüşleriyle incelenmesi. *Denetişim*, (26-Ek Sayı), 13-31.

- Kaval, H. (2008). *IFRS/LAS uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi*. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Kaya, H. P., ve Uzay, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 721-740.
- Kaya, K. (2016). *Kamu kurumlarında iç denetim ve bir anket uygulaması*. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kaya, N. (2021). *Muhasebe tarihi*. Ankara: İksad Publishing House
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde performans denetimin yeri. *Denetişim*, (20), 5-34.
- Kırılmaz, M., ve Atak, F. (2015). Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik araçları: Faaliyet raporları. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 189-217.
- Kıymaz, M. (2013). *Muhasebe bilişim sisteminin küçük ve orta boy işletmeler (KOBİ) üzerindeki etkisi: Sakarya ilinde bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kızılboga, R., ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kiracı, M., ve Ağdeniz, Ş. (2016). İç denetimde örnekleme kullanımı: kamu sektöründe satın alma sürecinde bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(47), 43-64.
- Kocabıyık, O. O. (2015). Olgubilim ve gömülü kuram: Bazı özellikler açısından karşılaştırma. *Trakya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 6(1), 55-66.
- Koç, S. (2022). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol yapısı etkileşimi. *İşletme*, 3(1), 105-120.
- Kök, S. B. (2006). Bilişim teknolojilerinin yönetsel ve örgütsel etkileri. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2), 123-140.
- Kurnaz, A. C. (2010). *Kamuda performans esaslı bütçe uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu çerçevede part (program assessment rating tools) sisteminin incelenmesi*. Mesleki Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Ankara.

- Küçükaycan, D. (2020). Mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak: Türk Sayıştay'ının performans denetimi. *Denetim*, (20), 35-54.
- Külte, M. (2013). *İşletmelerde denetim komitesinin bağımsız denetim ve iç denetimi gözetimi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Mallı, İ. (2016). İç denetimde farklı ülke modelleri bu modellerin üstünlük ve zayıflıkları ile ülkemizin iç denetim sistemiyle karşılaştırılması. *Denetim*, (14), 27-41.
- Metin, O., ve Ünal, Ş. (2022). İçerik analizi tekniği: iletişim bilimlerinde ve Sosyolojide doktora tezlerinde kullanımı. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(Özel Sayı 2), 273-294.
- Öklü, A. (2013). *Yeşil bilgi teknolojisi, özel bulut ve karma bir sanallaştırma uygulaması: orman genel müdürlüğü*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Kırıkkale.
- Önen, S. M., ve Özmen, B. (2011). Kamu mali yönetiminde kontrol ve sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, (81), 91-110.
- Örücü, E., ve Kanbur, A. (2008). Örgütsel-yönetimsel motivasyon faktörlerinin çalışanların performans ve verimliliğine etkilerini incelemeye yönelik ampirik bir çalışma: Hizmet ve endüstri işletmesi örneği. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 15(1), 85-97.
- Özçelik, D. (2015). *Muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öznel, Z. Ö. (2016). *Bağımsız denetimin iç denetimden yararlanması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Polat, K. (2014). Türkiye Büyük Millet Meclisinde iç denetim faaliyetleri, *Denetim Dergisi*, 14, 5-17.
- Resmi Gazete, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu, Tarih: 9.6.1927, Sayı: 606
- Resmi Gazete, 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Tarih : 24.12.2003, Sayı: 25326
- Resmi Gazete, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Tarih: 23.7.2004, Sayı: 25531.

Resmi Gazete, 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, Tarih: 4.3.2005, Sayı: 25745.

Resmi Gazete, 5393 Sayılı Belediye Kanunu, Tarih: 03.07.2005. Sayı: 5393.

Resmi Gazete, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Tarih: 12.07.2006, No: 26226.

Sağlar, J., ve Akçalı, G. (2018). Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 76-88.

Sayıştay Genel Kurul Kararı,
<http://www.ybu.edu.tr/stratejedb/contents/files/Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Genel%20Kurul%20Karar%C4%B1.pdf> adresinden 18.06.2023 tarihinde alınmıştır.

Sever, Ç. (2013). Kamu hizmetlerinde biçimsel ölçütte çözülme ve Anayasa'nın 128. maddesinin I. fıkrası. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 245-268.

Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.

Şen, İ. K. (2016). Bilgi teknolojilerindeki değişimin finansal tabloların bağımsız denetimine etkisi: Sürekli denetim. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 383-404.

Taner, A. (2012). Kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışları ve hesap verme sorumluluğuna etkileri. *Sayıştay Dergisi*, (85), 27-50.

Tepegöz, Ş. M., ve Türedi, H. (2016). İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 43-52.

Teraman, Ö., ve Şençiçek, F. T. (2014). Elektronik ortamda denetim ve yazılımların kullanımına yönelik bir uygulama. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(2), 117-136.

Tufan, M. (2012). *Uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde kamuda iç denetim: Türkiye'deki iç denetim sisteminin değerlendirilmesi üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

- Turan, H. (2016). *Bilgi sistemleri denetiminde cobit standardının yeri, sertifikalar ve sertifika süreçleri*. Uzmanlık Tezi, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı, Ankara.
- Tutar, H., ve Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(15), 225-248.
- Tutar, S. (2018). Endüstri 4.0'ın muhasebeye etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Türedi, H., ve Alıcı, Ü. (2014). Mali raporlama hilelerinin tespit ve önlenmesinde iç kontrol yapısının önemi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6(11), 119-133.
- Uysal, O. (2010). *Kamu kesiminde performans denetiminin etkinliği bakımından Sayıştay'ın rolü*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yalçınel, A. Y. ve Taşkın, H. (2019). *İmalat bilişim sistemleri: dijital dönüşümde temel anahtar*. Ankara: Iksad Publications.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yıldız, H. (2013). *Kamu kurumlarının denetiminde bilgi teknolojilerinin kullanımı ve uygulama örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yücel, K. (2022). *Hükümet Sistemleri ve yüksek denetim: Sayıştay'ın konumu üzerine bir inceleme*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yücelen, İ. H. (2009). *Türkiye'deki vergi denetim teknikleri ve bilgisayar destekli vergi denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Zaim, H. (2010). Bilgi yönetiminin alt yapısı ve bilgi yönetimi performansı: Türkiye'de bir saha çalışması. *Sosyal Siyaset Konferansları*, 59, 51-67.