

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**  
**İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi**

## **İÇ KONTROL STANDARTLARI**

**Nihal SALTİK**  
**Devlet Bütçe Uzman Yardımcısı**

**DANIŞMAN**  
**Ayşegül MUTLU**  
**Devlet Bütçe Uzmanı**

**Ankara 2007**

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>2</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>4</b>
<b>1. İÇ KONTROL.....</b>	<b>5</b>
<b>2. İÇ KONTROL STANDARTLARI.....</b>	<b>7</b>
2.1. TARİHSEL GELİŞİM.....	9
2.2. GENEL STANDARTLAR VE AYRINTILI STANDARTLAR .....	11
<b>3. COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI.....</b>	<b>13</b>
3.1. İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE.....	13
3.1.1. Kontrol Ortamı:.....	13
3.1.2. Risk Değerlendirme:.....	15
3.1.3. Kontrol Faaliyeti: .....	15
3.1.4. Bilgi Ve İletişim:.....	16
3.1.5. Gözetim: .....	17
3.2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE.....	21
3.2.1. İç Çevre: .....	22
3.2.2. Hedeflerin Belirlenmesi:.....	23
3.2.3. Olay Tanımlaması: .....	23
3.2.4. Risk Değerlendirmesi: .....	24
3.2.5. Riske Cevap Verme:.....	25
3.2.6. Kontrol Faaliyetleri:.....	25
3.2.7. Bilgi ve İletişim:.....	25
3.2.8. Gözetim: .....	26
<b>4. INTOSAI İÇ KONTROL STANDARTLARI.....</b>	<b>28</b>
4.1. GENEL STANDARTLAR.....	28
4.1.1. Makul Güvence:.....	28
4.1.2. Destekleyici Tutum .....	29
4.1.3. Dürüstlük ve Yeterlilik.....	29
4.1.4. Kontrol Hedefleri.....	30
4.1.5. Kontrollerin Gözetimi.....	30
4.2. AYRINTILI STANDARTLAR.....	31
4.2.1. Belgeleme .....	31
4.2.2. İşlemlerin Anında ve Uygun Kaydı.....	31
4.2.3. İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Görevlerin Ayrılması .....	32
4.2.4. Gözetim.....	32
4.2.5. Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk .....	32
<b>5. AVRUPA BİRLİĞİ İÇ KONTROL STANDARTLARI .....</b>	<b>33</b>
KONTROL ORTAMI .....	35
5.1. AHLAK KURALLARI VE DÜRÜSTLÜK.....	35
5.2. MİSYON, ROL VE GÖREVLER.....	35

5.3. PERSONEL YETKİNLİĞİ ( İŞE ALIM, EĞİTİM VE YER DEĞİŞİKLİĞİ ) .....	35
5.4. PERSONEL PERFORMANSI .....	36
5.5. HASSAS GÖREVLER .....	36
5.6. YETKİ VERME .....	36
PERFORMANS VE RİSK YÖNETİMİ .....	37
5.7. HEDEF BELİRLEME .....	37
5.8. ÇOK YILLI PROGRAMLAMA .....	37
(Sadece çok yıllık bütçeye sahip olan faaliyetlere uygulanabilir) .....	37
5.9. YILLIK YÖNETİM PLANI .....	37
5.10. HEDEFLERE İLİŞKİN PERFORMANSIN İZLENMESİ .....	37
5.11. RİSK ANALİZİ VE YÖNETİMİ .....	38
BİLGİ VE İLETİŞİM .....	38
5.12. YETERLİ YÖNETİM BİLGİSİ .....	38
5.13. EVRAK KAYIT VE DOSYALAMA SİSTEMLERİ .....	38
5.14. HATALARI RAPORLAMA .....	39
KONTROL FAALİYETLERİ .....	39
5.15. YÖNTEMLERİN BELGELENDİRİLMESİ .....	39
5.16. GÖREVLER AYRILIĞI .....	39
5.17. GÖZETİM .....	40
5.18. İSTİSNALARI KAYDETME .....	40
5.19. FAALİYETLERİN SÜREKLİLİĞİ .....	41
GÖZETİM VE DEĞERLENDİRME .....	41
5.20. İÇ KONTROLE İLİŞKİN ZAYIF YÖNLERİN KAYDEDİLMESİ VE DÜZELTİLMESİ .....	41
5.21. DENETİM RAPORLARI .....	42
5.22. İÇ DENETİM YETERLİLİĞİ .....	42
5.23. DEĞERLENDİRME .....	42
5.24. İÇ KONTROLÜN YILLIK GÖZDEN GEÇİRİLMESİ .....	42
<b>6. SONUÇ .....</b>	<b>43</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>46</b>

# GİRİŞ

Günümüzde kamu mali yönetiminde kontrol kavramına büyük önem verilmektedir. Modern iş dünyasında hem özel sektörde hem kamu sektöründe iç kontrol tüm dünyaya yayılan bir kavram haline gelmiştir. Bir kurumda tüm faaliyetler iki sistemli bir yapıda gerçekleştirilir. Birincisi; belirlenmiş hedeflere ulaşılması için tasarlanmış işletme sistemi, diğeri ise işletme sisteminin içine yerleştirilmiş kontrol sistemidir. Kontroller işletme sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış yöntemler, kurallar ve yapılardan oluşur. Bu kontroller, faaliyetlerin yalnızca bir safhasıyla sınırlanmamış, kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla, tüm faaliyetler iç kontrolün kapsamında yer alır. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını artırır ancak bunu sağlayabilmesi için kontrollerin kısıtlayıcı olmaması gerekir. Modern yönetim anlayışı, kontrolleri kısıtlamalar bütünü olarak algılamaktan ziyade kendisine yardım eden bir kavram olarak görme eğilimindedir.

İç kontrol, tek bir olay gibi düşünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı eylemler bütünü olarak algılanmalıdır. İç kontrol, kurum içinde ayrı bir sistem değildir, mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak genel anlamda yönetim kontrolüdür.

Bu çalışmanın amacı; kamu iç mali kontrolünde son yıllarda önem kazanan iç kontrol kavramının açıklanmasıdır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi COSO modeli esas alınarak anlatılacak ve iç kontrol standartları uygulama örnekleri ile ele alınacaktır.

# 1. İÇ KONTROL

İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu hedefler aşağıdaki gibi özetlenebilir; faaliyetlerin düzenli, ekonomik, etkin ve etkililiği, kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan ve yolsuzluktan kayıplara karşı korunması; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması; güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve uygun zamanlı raporların tam ve doğru olarak açıklanmasıdır. İç kontrol söz konusu hedeflere ulaşılması için bir araçtır ancak kesin bir güvence değil sadece makul bir güvence sağlar. İç kontrol sadece yasal düzenlemeler ve yöntemlerden oluşmaz, kurumun her düzeydeki personeli ile etkileşim içinde oluşturulur. Kurum kontrolünün her yönünü içerir. İç kontrol tek bir olay veya durum değil kurum faaliyetleri içine nüfuz etmiş hareketler zinciridir. İç kontrol sistemi, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak yönetim işleviyle iç içe geçmiştir. İç kontrol kurumun altyapısına yerleştirildiği ve kurumun bir parçası olduğu zaman en etkin durumdadır.

İç kontrolü amaçlarına göre sınıflandırabiliriz. Bu bağlamda, kontroller hataların önlenmesi, hataların ortaya çıkarılması ve ortaya çıkarılan hataların düzeltilmesi olarak üçe ayrılır. Görev ve yetkilerin ayrılması önleyici kontrollere; varlıkları belirli aralıklarla saymak ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırmak ortaya çıkarıcı kontrollere; bir satıcıya yapılan fazla ödemenin geri alınması düzeltici kontrollere örnek olarak gösterilebilir.

İç kontrolleri kurumun işlevlerine göre sınıflandıracak olursak yönetsel, idari ve muhasebe kontrolleri biçiminde tasnif edebiliriz. Yönetsel kontroller bütün kontrolleri kapsayacak niteliktedir. Kurum hedeflerini gerçekleştirmek için yararlanılan tüm plan, politika, usul ve uygulamalar bu kapsamda yer alır. İdari kontroller, yetkili personelin işlemlerin gerçekleştirilmesi ve karar alma süreçleriyle ilgili usul ve kayıtlardır. Muhasebe kontrolleri varlıkların korunması amacıyla mali kayıtlarla ilgili usul ve belgelerdir.

Yukarıdaki sınıflandırmalarda belirlenen kontroller arasında ayırım yapılması zordur. Dolayısıyla, söz konusu kontroller birbirlerinin alternatifini değil tamamlayıcısı olarak düşünülmelidir. Çünkü etkin bir iç kontrol yapısı tüm kontrol biçimlerine ihtiyaç duyar ve bir kontroller karışımından yararlanır.

İç Kontrolün etkinliğini ölçen üç temel kıstas vardır:

- İç kontroller uygun olmalıdır. Yani, gerekli kontrol gerektiği yerde ve ilgili riskle orantılı olarak yapılmalıdır.
- Bütün bir dönem boyunca planlandığı gibi işlemelidir. Yani bütün personelce özenle uyulmalı ve iş yükü ağır olduğunda bu kontroller ihmal edilmemelidir.
- Kontrollerin maliyeti elde edilen faydaları aşmamalıdır.

Ne kadar ayrıntılı ve eksiksiz olursa olsun hiç bir iç kontrol yapısı kurumun hedeflerine ulaşmasına kesin güvence veremez. Birkaç kişinin gizli olarak anlaşması halinde yetkiler kötüye kullanılabilir ve iç kontrol etkisiz kalabilir. Kontrol, çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği için tasarım eksikliklerinden, yorum hatalarından, yanlış anlamadan, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Personelin yeterliliği ve dürüstlüğü kontrol sürecindeki işlevlerini anlamalarını ve doğru olarak yerine getirmelerini sağlar. Aksi takdirde bu kişilerin yaptıkları kontroller etkisiz kalabilir.

Yönetimin iç kontroller karşısındaki tutumu, personeli ve iç kontrol yapısının etkinliğini derinden etkiler. Bu nedenle, yönetimin kontrollere uymada çalışanlara örnek olması gerekmektedir. Yönetimin değişen koşullar karşısında kontrolleri gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi ve değişiklikleri personele bildirmesi zorunludur.

İç kontrol sistemi; faaliyetlerin yürütüldüğü süreçlerde yerleşmiş olmalı ve kurum kültürünü şekillendirmelidir. Ayrıca, içsel veya dışsal faktörler nedeniyle sürekli değişen risklere karşı hemen tedbir alabilme yeteneğine sahip olmalı, meydana gelen herhangi bir aksaklık ya da zayıflığın, uygulanması gereken düzeltici önlemleri içerecek şekilde yöneticilere anında rapor edilmesini sağlayan mekanizmaları kullanmalıdır.

Özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve günümüzde kamu sektöründe uygulama alanı bulan COSO İç Kontrol Modeli en çok tercih edilen iç kontrol modelidir. Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) COSO modelini kullanmaktadır. Bunların yanı sıra Kanada'da CoCo<sup>1</sup>, İngiltere'de Turnbull

---

<sup>1</sup> 1995 senesinde CoCo (Criteria of Control) Çerçevesi Canadian Institute of Chartered Accountants tarafından oluşturulmuştur. COSO modeline benzemekle birlikte dört temel kontrol ölçütü barındırır. Bunlar; amaç, bağlılık, yeterlilik, izleme ve öğrenmedir. Yönetime daha fazla önem verir ve daha çok 'insana dayalıdır'.

Report<sup>2</sup>, Almanya’da Kontrag<sup>3</sup>, Güney Afrika’da King Report<sup>4</sup> gibi iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Ayrıca COBIT<sup>5</sup>, SAC<sup>6</sup> ve SAS 55/78<sup>7</sup> gibi yaklaşımlar da bulunmaktadır.

## 2. İÇ KONTROL STANDARTLARI

İç kontrol, kurum hedeflerinin gerçekleşmesi yolunda yeterli güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumlu olduğu için üst yöneticiler, yeterli iç kontrol yapısının kurulmasını, gözden geçirilmesini ve güncelleştirilmesini sağlamalıdır. Yöneticiler ayrıca iç kontrolün uygulanmasından da sorumludur. Bu nedenle, yöneticilerin iç kontrol yapısının niteliğini ve iç kontrollerin ulaşmak istediği hedefleri anlamaları önem taşımaktadır. Bir iç kontrol yapısı, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan diğer önlemlerin yanı sıra kurumun tüm işlemlerine uygulanabilecek standartlara sahip olmalıdır. Kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, çeşitliliği, işlem hacmi, kayıtların çokluğu ve çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Kamu kaynaklarının yönetim ve kontrolü yasal düzenlemelerle yapıldığından, bu uyumu sağlayacak ve düzenleyecek standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Standartlar, kontrol sürecinde en önemli faktördür. Kurumun yararlanabileceği iç kontrol uygulamaları aşağıdaki biçimde sınıflandırılabilir:

- Organizasyon: Kurum faaliyetleri sürdürülürken personelin sorumluluklarının açıkça belirlenmesi, kontrollerin yapılması ve sonuçların raporlanmasını gösteren yönetim planıdır.

---

<sup>2</sup> İngiltere’de hisse senetleri Londra Borsası’nda işlem gören şirketlerin ‘iyi yönetim’ ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamak amacıyla “The Institute of Chartered Accountants in England-Wales” (1999) isimli örgüt tarafından “İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber” (Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code) başlığıyla yayınlanan dökümandır.

<sup>3</sup> 1 Mayıs 1998’de Almanya’da yayımlanan mali tabloların düzenlenmesinde, raporlanmasında ve bunların güvence altına alınmasında denetçinin yetki ve sorumluluklarında yeni düzenlemeler getiren “İşletmecilik Alanında Şeffaflık ve Kontrol Yasası” (Gesetz Zur Kontrolle Und Transparenz Im Unternehmenberich KonTraG)

<sup>4</sup> 1994’te Güney Afrika’da King Committee on Corporate Governance tarafından kurumsal yönetişimin üst düzey standartlarını belirlemek üzere yayımlanan rapordur.

<sup>5</sup> Control Objectives for Information and Related Technology, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association ISACA ) tarafından yayımlanan kontrol esaslı bir denetim aracıdır. İşletmenin hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını kullanmasını amaçlar ve verilen hizmetlerin, istenilen kalite , güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap vermesini temin eder.

<sup>6</sup> The Institute of internal Auditors Research Foundation’s Systems Auditability and Control

<sup>7</sup> The American Institute of Certified Public Accountants’ Consideration of the Control Structure

- Görevler ayrılığı: Bir işlemin yapılmasına karar verme, uygulama ve kaydını yapma görevlerinin farklı kişilerce yerine getirilmesidir. Bu sayede hataların ve yolsuzlukların önlenmesi sağlanır.
- Fiziki kontroller: Varlıkların korunması amacıyla sadece yetkili kişilerin erişimini sağlayan kontrollerdir.
- Yetkilendirme ve onaylama: Tüm işlemler yetkili kişilerce gerçekleştirilmeli veya onaylanmalıdır.
- Muhasebe: Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, işlem sonrası kontrolleri ve hesap bakiyelerinin uygunluğunu içeren kontrollerdir.
- Personel: Görevin niteliklerine uygun personelin istihdam edilmesini vurgular.
- Gözetim: İç kontrol sisteminin işleyişinin sürekli izlenmesidir.
- Yönetim kontrolleri: Yöneticilerin işlemlerin gerçekleştirilmesinden bağımsız olarak yürüttüğü kontrollerdir. Yöneticilerin hesapları gözden geçirmesi, bütçeyi incelemesi ve iç denetim bu kapsamda yer alır.
- Mali kontrolör: Avrupa Birliğine üye olan bazı ülkelerde işlemlerin gerçekleştirilmesine onay veren, mevzuata uygunluğunu denetleyen, geniş yetkilere sahip ve bağımsız denetim yapabilen mali kontrolörler bulunmaktadır.

Bunların dışında kontrol sistemlerinin kullanabileceği standart biçimleri de vardır. Genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki grupta inceleyebileceğimiz bu standartlar aşağıda özetlenmiştir:

#### *Genel Standartlar*

- Hedeflere ulaşılacağına dair makul güvence
- Yönetim ve çalışanların destekleyici tavrı
- Sistemde yer alanların yeterliliği ve dürüstlüğü
- Her bir faaliyet için kontrol hedefleri
- Yöneticilerin çıktılarını sürekli izleyebileceği gözetim kontrolleri

#### *Ayrıntılı Standartlar*

- Belgeleme; her türlü belge kolayca elde edilebilmeli
- İşlemlerin ve olayların anında kaydedilmesi
- İşlemlerin önceden belirlenmiş kişilerce gerçekleştirilmesi
- Görevlerin dağıtılması
- Denetim

- Kaynak ve kayıtların kullanımının yetkili kişilerce gerçekleştirilmesi ve hesap verilebilirliğin sağlanması

Söz konusu standartlar iç kontrollerin hem geliştirilmesinde hem de değerlendirilmesinde bir ölçüt olarak kullanılmalıdır. İç kontrol standartları yalnızca mali işlemlere değil bütün idari işlemlere uygulanmalıdır.

## **2.1. TARİHSEL GELİŞİM**

Günümüzde iç kontrol kavramı gerek kamu sektörü gerekse özel sektör tarafından büyük ilgi görmektedir. Bu ilgi sonucunda iç kontrole yönelik farklı yaklaşımlar ve düşünceler ortaya atılmıştır. İç kontrole yönelik temel düşünceler 1940'lı yılların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklayan rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir. Bu yayınlarda ayrıca iç kontrolün tanımına, unsurlarına, değerlendirilmesine ilişkin yöntemlere ve kişilerin sorumluluklarına da değinilmiştir. 1970'lere kadar birçok iç kontrol sistemi ortaya çıkarılmış, iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir. 1973'te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem atfetmiştir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde yabancı hükümet yetkililerine rüşvet ve benzeri yollarla aktarıldığının ortaya çıkarılması üzerine giderlerin beyanını zorunlu kılan "Foreign Corrupt Practices Act" (FCPA) çıkarılmıştır. "Yolsuzluk Kanunu" olarak isimlendirilebileceğimiz bu kanun, tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmış bu sayede iç kontrolün etki alanı genişlemiştir. Ayrıca söz konusu kanun sağlam bir iç kontrol sistemiyle yolsuzlukların önlenebileceğinin altını çizmiştir. 1974'te kurulan ve Cohen Komisyonu olarak bilinen "The Commission on Auditors' Responsibilities", üst yönetimin şirketin mali raporlarıyla birlikte iç kontrol sisteminin koşullarını gösteren raporlar hazırlamasını tavsiye eden bildirgeler yayımlamıştır. Cohen Komisyonu raporunun 1978'de yayınlanmasının ardından Financial Executives Institute (FEI) üyelerine Cohen Komisyonu raporlarını destekleyen ve bunların uygulanmasına ilişkin bir bildirge yayımladı. 1979'da Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonu (SEC<sup>8</sup>), yönetim raporları için zorunlu kurallar getiren bir önerge hazırladı. Bu teklif, daha sonra yüksek maliyetli oluşu nedeniyle eleştirilerek iptal edildiyse de, iç kontrol sisteminin uygulanmasının yönetimin önemli sorumluluklarından biri olduğunu ve iç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin bilgilerin

---

<sup>8</sup> U.S. Securities and Exchange Commission

yatırımcılar için önem taşıdığını ifade etmesi açısından önem taşımaktadır. Yolsuzluk Kanununun uygulanmasını sağlamak amacıyla, iç kontrol sisteminin kurulması ve değerlendirilmesi hakkında kılavuzluk yapabilecek Minahan Komitesi olarak adlandırılan Özel Danışma Kurulu oluşturulmuştur. 1980’den 1985’e kadar geçen süreç, iç kontrolün profesyonel standartlarının geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesine şahit olmuştur.

- 1980 de bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin değerlendirmesi ve raporlama konularında bir standart yayınlanmış,
- 1982 de daha önceki rapor revize edilmiş,
- 1983’te İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) İç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde katılımcıların rolü ve kontrolün doğasında var olan iç denetçilere ilişkin bir standart yayımlamış,
- 1984’te bilgisayar süreçlerinin iç kontrole etkileriyle ilgili ilave standartlar yayımlanmıştır.

Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association, Financial Executives Institute ( FEI ), Institute of internal Auditors ve Institute of Management Accountants (IMA) in ortak sponsorluğunda kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Treadway Komisyonunun 1987’de yayımlanan raporu, kamu kurumlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesiyle uğraşan kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisini haiz kurumlara iç kontrole ilişkin çeşitli tavsiyeler içermektedir. Treadway Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Sonuç olarak; sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi<sup>9</sup> “iç kontrol bütünlük sistemi” raporu<sup>10</sup> nu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.

Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir. Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin buna uygun iç kontrol sistemi oluşturulmaları beklenmektedir. Avrupa

---

<sup>9</sup> Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission

<sup>10</sup> Internal Control Integrated Framework

Komisyonu 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iç kontrol standartlarını belirlemiştir.

ABD’de 1982 tarihli Federal Yöneticilerin Mali Güvenilirliği Yasası (The Federal Manager’s Act) kamuda iç kontrol standartları belirleme görevini ABD Sayıştay’ına (GAO) vermiştir. 1996 tarihli Mali Yönetimi Geliştirme Yasası ve bu tarihe kadar çıkarılan çeşitli yasalar iç kontrolü mali yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak görmektedir. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayınca COSO modeline dayalı “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” belirlenerek yayımlanmıştır. Bu Standartlar 2000 mali yılının başlangıcından itibaren de uygulanmaya başlanmıştır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) iç kontrol standartlarını hazırlamak üzere değişik gelenekleri temsil eden dokuz üye ülkeden oluşan bir komite kurmuştur. Uzun süren çalışmalar sonucunda COSO modeli esas alınarak hazırlanan iç kontrol standartları taslağı INTOSAI Yönetim Kurulunun 1991 yılı Ekim ayında Washington’da yapılan toplantısında kabul edilmiştir. Söz konusu taslak, INTOSAI üyelerine gönderilip görüş ve önerileri alındıktan sonra standartlara son şekli verilmiştir. 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır.

## **2.2. GENEL STANDARTLAR ve AYRINTILI STANDARTLAR**

İç kontrol, idarenin yönetim sorumluluğundadır. Her bir idare, yönetim sorumluluğu çerçevesinde, iç kontrol sistemini oluşturmak, geliştirmek ve gerektiğinde yeniden düzenlemek durumundadır. İç kontrol standartları, kurumların iç kontrol sistemlerini kurarken izleyecekleri minimum standartlardır. Söz konusu standartlar, sadece mali kontrol faaliyetlerine değil, bütün idari kontrol faaliyetlerine uygulanabilecek niteliktedir. Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzunda iç kontrol standartları Genel Standartlar ve Ayrıntılı Standartlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Genel standartlar beş başlık altında incelenmiştir.

1. **Makul Güvence:** İç kontrol sistemleri amaçların gerçekleşmesi için yeterli bir güvence sağlamalıdır.
2. **Destekleyici Tutum:** Yöneticiler ve çalışanlar iç kontroller konusunda daima olumlu ve destekleyici bir tutum içinde bulunmalı ve bu tutumlarını açıkça göstermelidirler.

3. **Dürüstlük ve Yeterlilik:** Yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki açılarından dürüst olmalı ve yeterli iç kontrollerin hazırlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin önemini kavrayabilecek yeterlilik düzeyinde olmalıdırlar.
4. **Kontrol Hedefleri:** Örgütün her faaliyeti için, yeterli, eksiksiz, makul ve diğer amaçlarla uyumlu özel kontrol hedefleri belirlenmelidir.
5. **Kontrollerin Gözetimi:** Yöneticiler çalışmalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve düzenli, ekonomik, etkin ve verimli olmayan bulgularla karşılaştıklarında derhal uygun önlemleri almalıdırlar.

Ayrıntılı standartlar da beş başlık altında gruplandırılmıştır.

1. **Belgeleme:** İç kontrol yapısı ile bütün iş ve işlemler açıkça belgelenmeli ve bu belgeleme inceleme amacıyla kolaylıkla ulaşılabilir durumda olmalıdır.
2. **İş ve İşlemlerin Anında ve Uygun Biçimde Kaydı:** İş ve işlemler anında kaydedilmeli ve uygun biçimde tasnif edilmelidir.
3. **İş ve İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Uygulanması:** İş ve işlemler yetkili kişilerin onayından geçirilmeli ve yetkili kişilerce uygulanmalıdır.
4. **Gözetim:** İç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini güvence altına almak amacıyla yeterli bir gözetim sağlanmalıdır.
5. **Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk:** Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma bunların saklanması veya kullanılmasından sorumlu olan yetkili kişilerle sınırlandırılmalıdır. Hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere, kayıtlarla kaynaklar arasında uygunluk bulunup bulunmadığı saptanmalı ve bu amaçla, kayıtlı miktarlarla kaynaklar periyodik olarak karşılaştırılmalıdır.

Bu standartlar bütün kamu kurumlarında uygulanabilmektedir. Bunlar, kurumların iç kontrolleri oluştururken izleyecekleri, kabul görmüş minimum standartlar olarak düşünülebilir. Ayrıca, bu standartlar, iç kontrol yapısının denetlenmesi sırasında iç denetçilere ölçüt sağlar.

## 3. COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI

### 3.1. İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE

COSO modeli olarak bilinen “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” başlıklı rapor, Amerika Birleşik Devletleri’nde Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından 1992’ de yayımlanmıştır. Bu raporda iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır:

İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından,

- Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk

hedeflerinin gerçekleştirmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir.

Bu tanımda yer alan ‘Faaliyetlerin etkinliği’ bir kuruluşun esas faaliyet alanındaki performansı, kârlılığı ve kaynakların muhafazası gibi hususları, ‘finansal raporlama’ belirli aralıklarla yayınlanan finansal tabloların ve her türlü finansal bilginin güvenilirliğini, kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk ise yürürlükteki mevzuata uyum içinde olunmasını ifade eder.

Raporda iç kontrolün özellikleri şöyle sıralanmıştır:

- İç kontrol bir süreçtir. Hedeflere ulaşmak için kullanılan bir araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım talimatnameler ve formlardan ibaret değildir; insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede bir teminat sağlayabilir, fakat hiç bir zaman kesin güvence vermez.
- İç kontrolün amacı, tanımda verilen birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir.

COSO Raporuna göre, iç kontrol sistemi birbiriyle ilintili beş bileşenden meydana gelir:

#### 3.1.1. Kontrol Ortamı:

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır.

Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. Kurumda çalışan tüm personel iç kontrolün gerçekleştirilmesinde önemli rol oynar. Bu nedenle kurumda çalışan herkes sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmelidir. Kontrol ortamını etkileyen faktörler;

- Yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi,
- Yönetim felsefesi ve idare biçimi,
- Organizasyonun yapısı,
- Kurum içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı,
- Etkili insan kaynakları politikaları ve uygulamaları,
- Kurumun risk yönetimi anlayışı ve bu konudaki istekliliği,
- Üst yönetimin gözetimi,
- Yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygunluktur.

İç kontrol kurumun tarihi ve kültürel yapısından etkilenir. Kurum bünyesindeki her birey kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Ayrıca, kamu kuruluşları da dürüstlüğü ve etik değerleri koruyup sergilemelidir. Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli mekanizmaları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyacak, bunları izleyip değerlendirecektir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında düzgün bir iletişimin sağlanması gereklidir. Yöneticilerin de kontrollere uyararak personele örnek oluşturması gerekmektedir. Bu bağlamda yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendiren performans değerlemeleri yapmalıdır. Kurumun teşkilat yapısı yetki ve sorumlulukların dağılımını belirler. Yaptırımlar ve hesap verme sorumluluğu bu yetki ve sorumlulukların kurumun geneline yayılmasını sağlar. Raporlamaya elverişli hatların kurulmasıyla hesap verme sorumluluğu işlerlik kazanır. Yetenekli ve uzman kişilerin istihdamı kontrol bilincini artırmaya yardımcı olur. Yönetim, esas itibarıyla gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirler ve iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur.

### **3.1.2. Risk Değerlendirme:**

Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen 3nemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme s3recidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna g3re sistemin zayıf ve g3l3 y3nlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi yapabilmek için 3ncelikle kurumun hedefleri açık, net ve tutarlı biçimde belirlenir. Hedefler anlaşılabilir ve 3l3lebilir olmalıdır. Kurumdaki t3m personel hedefleri anlayabilmeli ve kendi etki alanıyla ilişkilendirebilmelidir. Hedefler belirlendikten sonra bunlarla bağlantılı i ve dış kaynaklı riskler tespit edilir. Riskin değerinin ve meydana gelme olasılığının hesaplanmasının ardından kurumun başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenir. Son olarak bu risklere nasıl tepki verileceği araştırılır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek 3zere i kontrolde s3rekli değişiklik yapmayı ifade eder.

### **3.1.3. Kontrol Faaliyeti:**

Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına y3nelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek 3zere uygulamaya konulan politikalar ve prosed3rlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun b3t3n kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Çalışanlar, hedeflere ulaşmada b3y3k role sahip olmaları nedeniyle iç kontrol3n ayrılmaz bir parçasıdırlar. Bu nedenle gerekli becerilere sahip personelin işe alınması, eğitilmesi, doğru g3revlerin verilmesi ve gerekli teşviklerin sağlanmasıyla faaliyetlerin başarısı desteklenir.

Kontrol faaliyetlerine 3rnek olarak;

- Yetki devri ve onay prosed3rleri,
- G3revlerin birbirinden ayrılması,
- Kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller,
- İşlemlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi ve gerektiği şekilde icrası,
- Hesapların mutabakatı,
- Çalışma performansına ilişkin performans 3l3tlerinin ve g3stergelerin oluşturulması ve g3zden geçirilmesi,

- Faaliyetlere, süreç ve eylemlere yönelik incelemeler,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi

gösterilebilir. Kontrol faaliyetleri hedeflerle orantılı olmalıdır ve tüm personel tarafından uygulanmalıdır. Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir.

### **3.1.4. Bilgi Ve İletişim:**

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

Kurumun planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı belirli şekillerde ve sürelerde duyurulmalı ve üst düzey yöneticilerle çalışanlar arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır. Bu sayede çalışanlar yönetimin iç kontrol konusundaki baskısını hisseder, sistem içindeki yerlerini ve diğer çalışanların faaliyetleri ile kendi işlerinin bağlantısını kavrarlar. Yöneticiler ise kurumlarının stratejik planlarının ve performans programlarının gerçekleştirilmesi ve kaynakların etkin kullanılmasına yönelik amaçlarının karşılanıp karşılanmadığını inceleyebilirler.

Bilgi ve iletişim sistemi resmi ve gayri resmi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Resmi bilgi ve iletişim, finansal raporlara kaynak teşkil etmektedir. Müşteriler, satıcılar ve düzenleyici görevi olanlarla yapılan gayri resmi diyaloglar ise risklerin ve fırsatların belirlenebilmesi için önem taşırlar. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir.

### 3.1.5. Gözetim:

Gözetim, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Kontrol faaliyetinin ve diğer planlanmış işlerin zaman içinde düzgün işleyip işlemediğini inceler. İç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir. İç kontrol sisteminin etkinliği uygun gözetim yöntemi kullanılarak yönetim tarafından değerlendirilmelidir. İç kontrolün gözetimi kurumun normal faaliyetleri yürütülürken yapılır. Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, eşdeğer kontrolleri ve iç denetimin bağımsız değerlendirilmesini kapsar. Bu değerlendirme faaliyeti iki şekilde yapılabilir. Birincisi; faaliyetler devam ederken, bizzat gerçekleştiren kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim fonksiyonunu kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır.

COSO Raporu iç kontrol süreçlerinde yer alan bütün aktörlerin rollerini ve sorumluluklarını çok iyi anlamalarına gerek duymaktadır. İç kontrol sisteminin işleyişinden tüm personelin sorumlu olduğunu kabul etmekle beraber, esas sorumluluğun üst ve orta düzey yöneticilerin üzerinde olduğunu vurgulamaktadır. Bu bağlamda sorumlu aktörler şöyle sıralanmıştır:

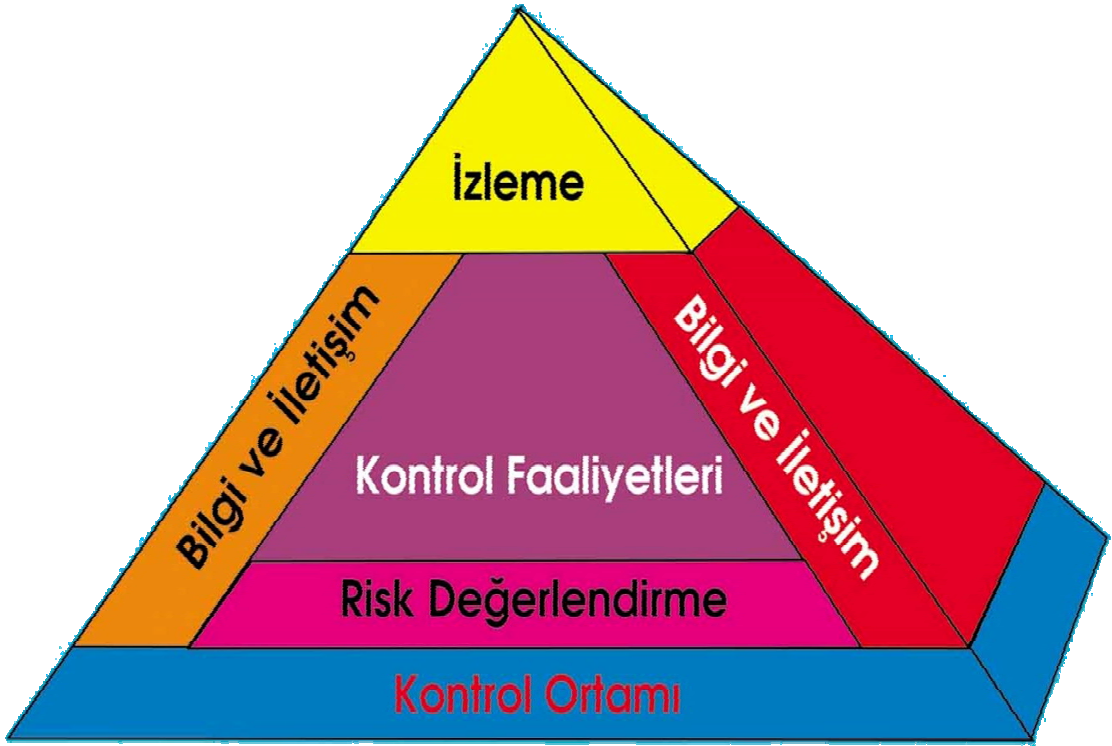
- Mali işler ve muhasebe elemanları
- Kendi birimlerinin faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü tüm düzeylerdeki yöneticiler
- İç denetçiler
- Yönetim Kurulu
- Dış denetçiler

İç kontrol sisteminin unsurları mevcutsa ve düzgün olarak çalışıyorsa; amaçlara ulaşılmış, mali durum sağlam ve yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uyum sağlanmışsa söz konusu sistem yeterli düzeyde tasarlanmış demektir. Ancak, ne kadar iyi tasarlanmış

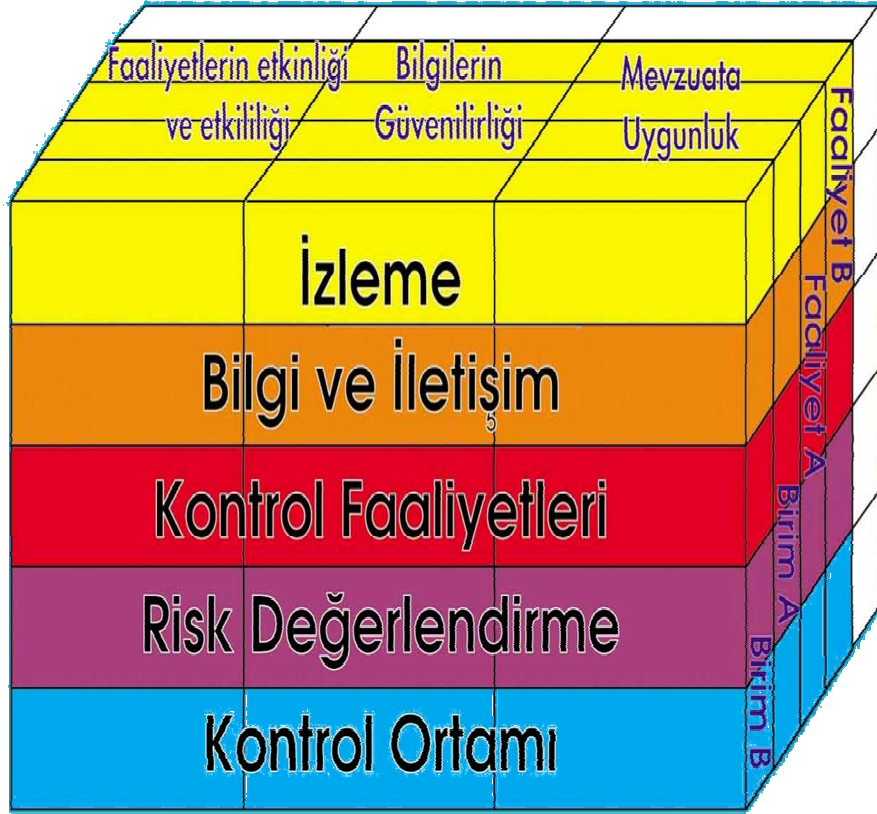
olursa olsun iç kontrol sisteminin hedeflere ulaşılmasına kesin değil makul güvence sağlayacağı unutulmamalıdır.

İç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösteren

## COSO Piramidi



İç kontrol unsurlarının iç kontrol amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösteren COSO Küpü



### **3.2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE**

COSO tarafından yayınlanan iç kontrol bütünleşik sistemi, gerek özel gerekse kamu sektöründe birçok kurumun iç kontrol sistemlerini kurmasına ve geliştirmesine yardımcı olmuştur. Birçok ülkede COSO modelini esas alan politikalar, kurallar ve yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Son yıllarda risk kavramı giderek daha fazla ilgi görmeye başlamış, risklerin etkin biçimde belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için sağlam bir çerçeveye ihtiyaç doğmuştur. Bu doğrultuda, 2001 yılında COSO ve PricewaterhouseCoopers denetim şirketi işbirliği ile yöneticiler tarafından risk yönetiminde kullanılacak bir proje hazırlanmaya başlanmıştır. Söz konusu hazırlık çalışmaları yürütülürken birçok skandal ve yolsuzluk ortaya çıkarılmış, yatırımcılar, hissedarlar ve çalışanlar büyük zarara uğramıştır. Sonuç olarak, kurumsal yönetim ve risk yönetimi alanında yeni kanun, yönetmelik ve belirlenmiş standartlara daha fazla ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu amaçla, COSO 2004 yılında Enterprise Risk Management- İntegrated Framework<sup>11</sup> çalışmasını yayımlamıştır. Söz konusu çalışma, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk yönetimi kavramına odaklanmıştır. Kurumlar, iç kontrol sistemlerinin ihtiyaçlarını karşılamak ve risk yönetimini başarıyla gerçekleştirmek için iç kontrol bütünleşik sisteminin yanı sıra risk yönetim çerçevesine de başvurabilecektir.

Risk, bir olayın meydana gelmesi ve hedeflere ulaşılmasını olumsuz yönde etkilemesi olasılığıdır. Kurumsal risk yönetimi; bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri tanımlamak ve değerlendirmek, bu fırsat ve tehditler karşısında alınacak tutumu belirlemek ve bunları raporlamak için kurumun her yerinde ve kademesinde yapılandırılmış planlı, uyumlu, tutarlı ve sürekli bir süreçtir. Kurum içindeki herkes kurumsal risk yönetiminin başarılmasında rol sahibidir ancak riskleri tanımlama ve yönetme konusunda temel sorumluluk yönetime düşmektedir. Kurumsal Risk Yönetimi tanımı aşağıdaki hususları kapsar:

- Kurumda sürekli işleyen bir süreçtir.
- Her düzeydeki personel tarafından etkilenir.
- Strateji belirlerken kullanılır.
- Risk ve fırsatlara ilişkin daha açık ve geliştirilmiş stratejik iş kararlarının verilmesini gerektirir.
- Operasyonel sürprizlerin etkin ve aktif gözlemlenmesiyle en aza indirilmeyi hedefler.

---

<sup>11</sup> Kurumsal Risk Yönetimi-Bütünleşik Çerçeve

- Olumsuz olayların gerçekleşme ihtimalini azaltır ve fırsatlardan olabildiğince yararlanarak şirket itibarının korunup geliştirilmesini amaçlar.
- Yöneticilere makul güvence sağlar.
- Kurumu etkilemesi muhtemel olayları belirler ve risk iştahı<sup>12</sup> kapsamındaki riskleri yönetir.
- Daha etkin uygulamalarla kurumsal verimliliğin artırılmasını sağlar.
- Birbirinden farklı fakat örtüşen kategorilerle hedeflere ulaşmayı sağlar.

Kurumsal risk yönetimi, risklerin ve fırsatların etkin biçimde ele alınmasını amaçlar. Büyüme ve hasılat hedefleri ve bunlara ilişkin riskler arasında denge kurulduğunda kurumda değer artışı sağlanır.

Kurum hedefleri dört kategoride incelenir.

- Stratejik: Kurumun misyonuna ilişkin üst düzey hedeflerle ilişkilidir.
- Operasyonel: Kaynakların etkin ve etkili kullanımına yöneliktir.
- Raporlama: Raporların güvenilirliğiyle ilgilidir.
- Uyum: Yürürlükteki mevzuata uyumu vurgular.

Hedeflerin bu şekilde kategorilere ayrılması, kurumsal risk yönetiminin farklı açılardan ele alınmasını sağlar. Kategoriler birbiriyle örtüştüğünden belirli bir hedef birden fazla kategoriye girebilir. Kurumsal risk yönetimi; birbiriyle ilişkili sekiz unsurdan meydana gelir:

### **3.2.1. İç Çevre:**

Kurumsal risk yönetiminin diğer unsurlarına temel teşkil eder. İç çevre, kurumun risk konusunda bilincini ve çalışanların risklere ve kontrollere yaklaşımını kapsar. Strateji ve hedeflerin nasıl belirleneceği, kurumsal yapı, yönetimin risklere ilişkin belirlediği felsefe ve risk iştahı, ahlaki değerler, bütünlük, yeterliliğe sahip personel ve yetki ve sorumlulukların dağılımı bu kapsamda yer alır.

---

<sup>12</sup> Risk İştahı: Yönetim kurulu veya yönetimce kabul edilebilir olan risk düzeyidir. Risk iştahı, kurumun bütünüyle ilgili olarak, farklı risk grupları veya ayrı ayrı risk düzeyleri için oluşturulabilir.

### **3.2.2. Hedeflerin Belirlenmesi:**

Yönetim; başarısını engelleyecek riskleri tespit etmeden ve onlarla baş etmeye yönelik önlemleri almadan önce hedeflerini belirlemelidir. Her kurum iç ve dış kaynaklardan çeşitli risklerle karşı karşıya kalır. Hedeflerine ulaşmak isteyen kurum öncelikle riskleri teşhis etmeli ve değerlendirmeli, risk yönetimi için gerekli eylemleri gerçekleştirmelidir. Hedeflerin belirlenmesi risk değerlendirmesinin önkoşuludur. Stratejik hedefler belirlendikten sonra bunları destekleyen bağlı hedefler tespit edilmeli, işlemlerin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin hedefler ve bunların kanunlara uyumunu sağlayacak hedefler belirlenmelidir. Stratejik hedefler kurumun misyonunu ve vizyonunu destekleyen yüksek düzey hedeflerdir. Bağlı hedefler, kurumun satış, üretim, mühendislik ve altyapı gibi çeşitli faaliyetlerini içeren alt hedefleridir. Bu hedefler belirlendikten sonra kritik başarı faktörleri belirlenir. Bunlar yüksek düzey hedeflere ulaşılmasını sağlayan anahtar niteliğindedir. Hedefler anlaşılabilir ve ölçülebilir olmalıdır. Kurumdaki tüm personel hedefleri anlayabilmeli ve kendi etki alanıyla ilişkilendirebilmelidir. Bağlı hedefleri aşağıdaki biçimde sınıflandırabiliriz:

- Operasyonel hedefler
- Raporlama biçimine ilişkin hedefler
- Mevzuata uygunluk hedefleri

Operasyonel hedefler, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, performans değerlendirmelerini ve varlıkların kötüye kullanımını engellemeyi hedefler. Bu hedefler kurumun yapısına göre değişebilmektedir. Raporlama biçimine ilişkin hedefler, raporların güvenilirliğini ifade eder. İç ve dış kaynaklı raporlar, mali ve mali olmayan bilgileri içermelidir. Mevzuata uygunluk hedefleri faaliyetlerin yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesini vurgular. Herhangi bir kategori için belirlenen hedef diğer hedeflerle örtüşmeli veya birbirini desteklemelidir.

### **3.2.3. Olay Tanımlaması:**

Yöneticiler, meydana geldikleri takdirde kurumun hedeflerine ulaşılmasını ve stratejilerin uygulanmasını etkileyebilecek fırsat niteliğinde veya olumsuz sonuç doğuran olaylarla karşılaşabilirler. İç ve dış kaynaklı söz konusu olaylar olumlu veya olumsuz etkiye sahip olabilir. Yönetimin amacı, bu olayların meydana gelme olasılığını, zamanını ve muhtemel

etkilerini belirlemeye çalışmaktır. Negatif etkili olaylar riskleri beraberinde getirdiği için yönetim tarafından ele alınmalıdır. Pozitif etkili olaylar ise “fırsat” olarak değerlendirilir ve risklerin olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesine yardımcı olabilir. Fırsat olarak nitelendirilen olaylar yönetimin hedef belirleme sürecine dâhil edilerek faaliyetler fırsat yaratacak şekilde formüle edilebilir.

Kurum içinden ve dışardan faktörler olayların meydana gelmesini etkiler. Dış faktörlere örnek olarak iktisadi koşullardaki değişimleri; doğal afetleri; ülkede uygulanan politikaların etkilerini; nüfus ve aile yapısındaki değişimlerin toplam talepte yarattığı etkileri, teknolojik yenilikler sonucu bilginin erişilebilir nitelik kazanmasını, altyapı maliyetlerinin azalmasını ve teknoloji tabanlı hizmetlere talebin artmasını gösterebiliriz. İç faktörlere ise; müşteri memnuniyetini artırmaya yönelik altyapı hizmetlerini; piyasa payının kaybedilmesiyle sonuçlanabilecek üretim sürecindeki aksaklıkları; mali kayıplara ve üretimin durmasına yol açacak yolsuzluk faaliyetlerini ve işçilerle yapılan sözleşmelerin sürelerini; teknolojik aksaklıklar nedeniyle makinelerin çalışmaz durumda kalması ve siparişlerin birikmesini gösterebiliriz. Olayların tanımlanması açısından iç ve dış faktörlerin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Bu tespit yapıldıktan sonra söz konusu olayların yaratacağı etkinin miktarı tahmin edilir ve hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek olaylara odaklanılır.

Olayların tanımlanması tekniği geçmişe veya geleceğe dayalı olabilir. Fiyat değişimlerinin izlenmesi geçmişe; yeni piyasaların izlenmesi geleceğe yönelik olay tanımlaması yöntemlerine örnek gösterilebilir. Olayların kategorilere ayrılması ve benzer olayların gruplandırılması sayesinde aralarındaki ilişki kolayca anlaşılabilir ve risk değerlendirmesi için temel bilgiler elde edilir.

### **3.2.4. Risk Değerlendirmesi:**

Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Her kurumun hedefleri ile bağlantılı iç ve dış kaynaklı riskler tespit edilir. Riskin değerinin ve meydana gelme olasılığının hesaplanmasından sonra kurumun başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenir. Son olarak bu risklere nasıl tepki verileceği araştırılır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.

### **3.2.5. Riske Cevap Verme:**

Risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra nasıl tepki gösterileceği belirlenir. Bu tepkiler kaçınma, azaltma, paylaşma ve kabullenme biçimindedir.

- Kaçınma; yüksek riskli faaliyetlerden uzaklaşmaktır. Örneğin; yeni piyasalara açılma gibi işlemlerden uzak durmak.
- Azaltma; risklerin meydana gelme olasılığını, etkilerini veya her ikisini de küçülten faaliyetleri ifade eder. Günlük işlemler sırasında alınan her türlü karar bu kapsama girer.
- Paylaşma; risk olasılığının ve etkilerinin paylaşılmasını veya bir kısmının başkalarına aktarılmasını kapsar. Sigorta yaptırılması, gelecekte aleyhte doğabilecek herhangi bir durumdan önceden korunmayı sağlayan vadeli işlem anlaşmaları yapılması ve taşeronlara iş verilmesi gibi işlemler risklerin paylaşılmasını sağlar.
- Kabullenme; risk olasılığına ve etkilerine karşı hiçbir işlemin yapılmamasıdır.

### **3.2.6. Kontrol Faaliyetleri:**

Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetleri hedeflerle orantılı olmalıdır ve tüm personel tarafından uygulanmalıdır. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir.

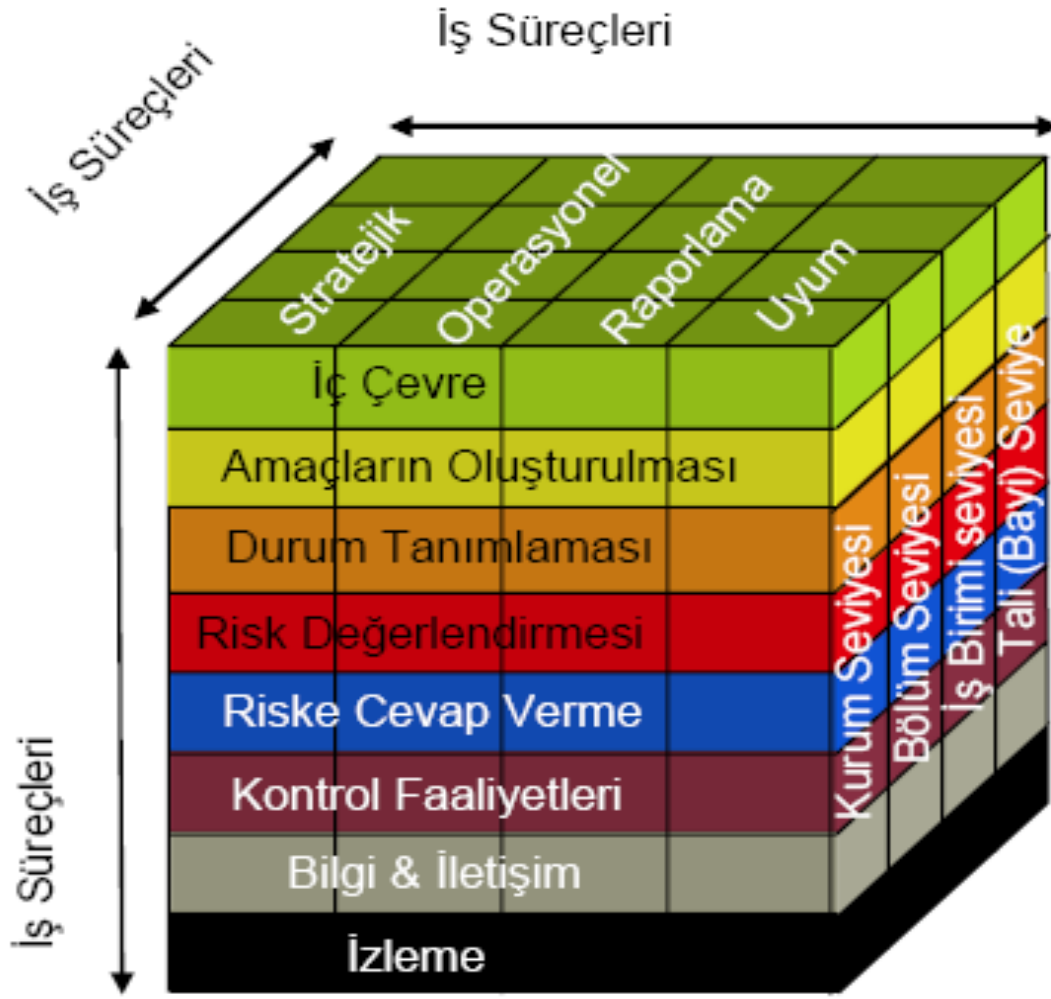
### **3.2.7. Bilgi ve İletişim:**

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için i ve dış kontrole ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Kurumun planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı belirli şekillerde ve sürelerde duyurulmalıdır. st düzey yöneticiler ve çalışanlar arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır.

### **3.2.8. Gözetim:**

İç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir. İç kontrol sisteminin etkinliği uygun gözetim yöntemi kullanılarak yönetim tarafından değerlendirilmelidir.

Kurumsal risk yönetimi kapsamında öncelikle amaç ve hedefler ortaya koyulur ve ilgililere bildirilir. Kurumun risk iştahu belirlendikten sonra kurum içinde risk yönetimi çerçevesini kapsayan uygun bir ortam oluşturulur. Hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını etkileyen olası tehdit ve tehlikeler tanımlanır ve bunların gerçekleşme olabirliği ve etkileri değerlendirilir. Risklere karşı alınacak tutum belirlenir. Bunlar; riskten kaçınma, riski kabul etme, riski azaltma veya riski paylaşma olabilir. Kontroller ve risk karşıtı diğer aktiviteleri uygulanır. Kurum bünyesinde her düzeyde risklere ilişkin bilgi akışı sağlanır. Risk yönetimi süreçlerini ve sonuçlarını tek merkezden izlenir. Risklerin etkin bir şekilde yönetildiği konusunda güvence sağlanır.



## 4. INTOSAI İÇ KONTROL STANDARTLARI

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” nu yayımlamıştır. İç kontrol, hedeflerin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olduğundan yönetim, iç kontrol yapısının kurulması, gözden geçirilmesi, güncelleştirilmesi, yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur. İç kontrol sistemi kurumun aşağıdaki hedeflere ulaşmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir:

- Kurumun işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi;
- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin talimatlarına uyulması;
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

Bu amaçlara ulaşma yolunda kullanılacak iç kontrol standartları ikili bir ayrıma gidilerek; genel ve ayrıntılı standartlar olarak belirlenmiştir.

### 4.1. GENEL STANDARTLAR

Genel standartlar beş başlık altında incelenmiştir. Makul güvence, destekleyici tutum, dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri ve kontrollerin gözetimi genel standartları oluşturur.

#### 4.1.1. Makul Güvence:

Makul güvence; belli maliyet, fayda ve risk koşulları altında tatmin edici güvenilirlik derecesi anlamına gelir. İç kontrol sistemi temel hedeflerin gerçekleşeceğine dair makul bir güvence sağlamalıdır. Yöneticiler ne kadar güvencenin yeterli olacağını belirlerken:

- Faaliyetlerin doğasından kaynaklanan riskleri ve kabul edilebilir risk derecelerini tanımlamalı,
- Riski hem nicelik hem de nitelik yönünden değerlendirmelidirler.

İ kontrolün maliyeti, bundan sağlanan faydayı aşmamalıdır. Maliyet, belirlenen bir amacın gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların değerlendirilmesidir. Faaliyetlerdeki

gecikme, üretkenlikte düşüş veya çalışanlarda moral düşüklüğü gibi nedenlerden kaynaklanan kayıpların ekonomik değerlendirilmesi maliyetleri oluşturan temel nedenlerdir. Fayda, belirlenen hedefe ulaşamama riskindeki azalma derecesiyle ölçülür. Örnek olarak yolsuzluk, savurganlık, suiistimal veya maddi hatanın bulunup ortaya çıkarılması olasılığının artırılması, usulsüz faaliyetin önlenmesi ya da kurallara saygının güçlendirilmesini gösterebiliriz. Yöneticiler; riskleri kabul edilebilir düzeylere indirerek faydası maliyetinden yüksek kontroller tasarlamalıdır. Bunun için yöneticilerin ulaşılması gereken hedefleri iyice kavramaları gereklidir. Faaliyetlerin belli bir alanında aşırı kontrollere gidilmesi diğer faaliyetleri olumsuz yönde etkileyebilir. Dolayısıyla, belli bir alanda aşırı kontrollerden elde edilen faydalar başka faaliyetlerdeki maliyet artışlarıyla ortadan kalkabilir.

#### **4.1.2. Destekleyici Tutum**

Yöneticiler ve çalışanlar iç kontroller konusunda daima olumlu ve destekleyici bir tutum içinde bulunmalı ve bu tutumlarını açıkça göstermelidirler. Üst yönetimce takınılan tutum kurumun tüm faaliyetlerine yansıdığı için bunun çalışanlara hissettirilmesi son derece önemlidir. Destekleyici bir tutum, performans kalitesini ve dolayısıyla iç kontrollerin kalitesini etkileyecektir. İç kontroller yönetimin önceliği konumunda ise çalışanlar da olumlu ve destekleyici bir tutum takınır ve sürdürürler. Yönetim, verimliliğin artırılmasına ihtiyaç duyulan alanların belirlenmesinde iç denetim aracılığıyla edinilen bilgileri değerlendirerek, kontrollere olan desteğini ortaya koyabilir. Ayrıca, üst düzey devlet görevlilerinin ve parlamenterlerin desteği bu olumlu tutumu güçlendirecektir.

#### **4.1.3. Dürüstlük ve Yeterlilik**

Yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki açılarından dürüst olmalı ve yeterli iç kontrollerin hazırlanmasının, uygulanmasının ve sürdürülmesinin önemini kavramalı, iç kontrollerin genel hedeflerinin gerçekleşmesine imkan verecek bir yeterlilik düzeyine sahip olmalıdır.

Kurumdaki yöneticiler ve personel;

- Kişisel ve mesleki dürüstlüğü ve ahlaki değerleri,
- Etkin ve verimli bir performans sağlamak için gerekli beceri düzeyini ve
- Sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmek için iç kontroller hakkında yeterli anlayışı

muhafaza etmeli ve göstermelidirler.

Yöneticilerin ve personelin dürüstlüğünü birçok unsur etkiler. Üst yönetimin tavrı, ahlak kuralları çerçevesinde personele tavsiyelerde bulunması ve performans değerlendirmeleri önemlidir. İşe alınacak personelin yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olmaları gerekmektedir. İşe alındıktan sonra personele gerekli eğitim sağlanmalıdır.

#### **4.1.4. Kontrol Hedefleri**

Kurum faaliyetleri için özel kontrol hedefleri belirlenmelidir. Bu hedefler kontrollere uygun, eksiksiz ve makul olmalı ve bütün örgütsel amaçlarla bir bütünlük içinde bulunmalıdır

Hedefler, yönetimin ulaşmak istediği olumlu sonuçlar veya kaçınacağı istenmeyen durumlardır. Bu hedefler, iç kontrolün genel amaçlarıyla tutarlı olarak her faaliyete uygun düşecek şekilde tasarlanmalıdır.

Özel kontrol hedeflerinin hazırlanması için bütün faaliyetler sınıflandırılmalıdır. Sonra, her sınıf için ayrıntılı incelemeyi sağlayacak faaliyetler belirlenmelidir. Bu sınıflandırmalar, kurumun teşkilat yapısındaki sorumluluk dağılımına uygun olmalıdır. Kurum faaliyetleri çoğu kez genel olarak aşağıdaki gibi tasnif edilir: Yönetim faaliyetleri, genel politikayı ve planlamayı, organizasyonu ve denetim işlevlerini kapsar. Program (görevsel) faaliyetler, kurumun görevleri ile ilgilidir. Mali faaliyetler, bütçelerle ilgili geleneksel denetim alanlarını, gelirler ve giderleri, ilgili aktif ve pasifleri ve mali bilgileri kapsar. İdari faaliyetler, kütüphane hizmetleri, evrakın postalanması ve dağıtımı, basım ve satın alma gibi destek sağlayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler birbirleriyle etkileşim içindedir, kontrol faaliyetleri bu durum göz önünde bulundurarak belirlenmelidir.

Kontrol hedeflerini hazırlamak için sürekli tekrarlanan faaliyetler belirlenmelidir. Örneğin, mal satın alınması ile ilgili tekrarlanan faaliyetler, ihtiyaç duyulan malların tanımlanmasını, satıcının belirlenmesini, malların siparişini, malların teslim alınmasını ve kalite kontrolünü kapsar. Bu aşamadaki kontrol hedefleri, istenen kriterlere uygun mal siparişlerinin kabul edilmesi veya yalnızca sipariş edilen malların teslim alınması olabilir.

#### **4.1.5. Kontrollerin Gözetimi**

Yöneticiler çalışmalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve düzenli, ekonomik, etkin ve etkili olmayan bulgularla karşılaştıklarında uygun önlemleri almalıdırlar. Gözetim, iç

kontrollerin istenilen sonuçlara ulaşmasını sağlar. Gözetim, kontrol yöntemleri ile bütünleşmeli ve kurum amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlamalıdır. Gözetim, iç ve dış denetçilerce rapor edilen denetim bulgularını dikkate alarak gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını kapsar.

## **4.2. AYRINTILI STANDARTLAR**

Ayrıntılı standartlar kontrol hedeflerinin gerçekleşmesine yardım eden usullerdir. Beş başlık altında özetlenen bu standartlar sayılanlarla sınırlı değildir. Kuruma özgü çeşitli politikalar, planlar, güvenlik ve yangın alarm sistemleri gibi fiziki düzenlemeler ayrıntılı standartlar arasında sayılabilir. Kontrol hedeflerine ulaşmak amacıyla ayrıntılı standartlar etkin ve etkili olmalı ve birlikte işleyecek biçimde tasarlanmalıdır.

Etkin olabilmeleri için, kontrollerin uygulamada kendilerinden beklenen amaçları gerçekleştirmeleri gerekir. Kayıtların elle tutulduğu ortamlarda kullanılmak üzere tasarlanan bir dizi kontrol, bilgisayarlaşmış ortamlarda etkin olmayabilir. Bu nedenle, seçilen kontroller kendilerinden bekleneni gerçekleştirmeli ve gerektiğinde kullanılmalıdır. Verimlilik açısından da kontroller, asgari çaba ile azami fayda elde edilecek şekilde tasarlanmalıdır. Etkinliği ve verimliliği kanıtlanan kontroller fiilen uygulanan kontroller olmalı ve sürekli olarak kullanılmasını sağlamak için belli zamanlarda gözden geçirilmelidir.

### **4.2.1. Belgeleme**

İş ve işlemleri ilgilendiren belgeler tam ve doğru olmalı, ilgili personel ve denetçilerce kolaylıkla ulaşılabilir ve işlemin her aşamasında incelenebilir durumda bulunmalıdır. Belgeleme, kurumun hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunmalı ve yöneticilere, denetçilere ve diğer personele çalışmalarında yardımcı olmalıdır.

### **4.2.2. İşlemlerin Anında ve Uygun Kaydı**

İşlemler anında kaydedilmeli ve uygun biçimde tasnif edilmelidir. Bu sayede karar alıcılar için anlamlı bilgiler elde edilmiş olur. Ayrıca, usulüne uygun biçimde tasnif edilmesi yönetimin güvenilir bilgiye sahip olmasına yardımcı olur. Usulüne uygun tasniften kast edilen; raporlar, planlar ve mali tablolar hazırlamak üzere, bilginin düzenlenmesi ve formüle edilmesidir.

### **4.2.3. İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Görevlerin Ayrılması**

İşlemler yetkili kişilerin onayından geçirilmeli ve yetkili kişilerce uygulanmalıdır. Onay, işlemlerin yönetimce öngörüldüğü biçimde başlatılmasının sağlanmasında önemli bir araçtır. Onaya tabi işlemler çalışanlara açıkça bildirilmelidir. Hata veya kötüye kullanma risklerini azaltmak için işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve gözden geçirilmesi kişiler arasında paylaştırılmalıdır. Kontrol sorumluluğu birçok kişi arasında paylaştırılmalıdır. Ancak gizli anlaşmalar veya küçük kurumların bunu uygulamaya yetecek sayıda personeli bulunmaması, bu iç kontrol tekniğinin etkinliğini ortadan kaldırabilir. Yönetim bunun bilincinde olarak bu riskleri diğer kontrollerle telafi etmelidir. Örneğin; personelin rotasyona tabi tutulması, bir personelin işlemin tüm yönleriyle uğraşmasını engelleyebilir.

### **4.2.4. Gözetim**

İç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini güvence altına almak amacıyla yeterli bir gözetim sağlanmalıdır. Yöneticiler, personelin yaptığı çalışmalarını gözden geçirmeli, hataların önlenmesi ve özel yönetim talimatlarının anlaşılması amacıyla çalışanlarına eğitim sağlamalıdır. Bu amaçla her bir görevlinin görev ve sorumlulukları ile yetki alanlarının açıkça belirtilmeli, gerektiğinde sistematik bir biçimde gözden geçirilmeli ve önemli aşamalarda onaylanmalıdır. Dolayısıyla kabul edilmiş usullere uyulması, hataların, yanlış anlamaların ve usulsüz uygulamaların ortaya çıkarılması ve giderilmesi, kural ihlallerinin oluşmasının önlenmesi ve çalışmalardaki verimlilik ve etkinliğin kontrolü sağlanır.

### **4.2.5. Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk**

Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma, bunların saklanması veya kullanılmasından sorumlu olan yetkili kişilerle sınırlandırılmalıdır. Hesap verme yükümlülüğünü sağlamak üzere, kayıtlarla kaynaklar arasında uygunluk bulunup bulunmadığı saptanmalı ve bu amaçla kayıtlı miktarlarla kaynaklar periyodik olarak karşılaştırılmalıdır. Varlıkların korunmasındaki zorluk derecesi, karşılaştırmanın hangi sıklıkta tekrarlanacağını belirlemelidir.

Kaynaklara ulaşılmasının sınırlandırılması; bunların yetkisiz olarak kullanılmasını ve kayba uğrama riskini azaltır. Hassas varlıkların kilitli tutulması, her belgeye müteselsil numara verilmesi ve muhafazaya ilişkin hesap verme yükümlülüğünün sorumlu kişilere verilmesi usulsüz kullanım riskini azaltmaya yardımcı olur.

## 5. AVRUPA BİRLİĞİ İÇ KONTROL STANDARTLARI

Avrupa Birliği, Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC)<sup>13</sup> yaklaşımını benimsemiştir. Kamu iç mali kontrolü, mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim sistemi ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır. Söz konusu sistem, kamu kaynaklarının etkili kullanılması, mevzuata uygunluğun sağlanması ve iyi mali yönetim ilkelerinin uygulanması bakımından gelişmeye açık bir alandır. Avrupa Birliği'nin genişleme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu ön plana çıkmış, aday ülkelerde mali kontrol alanına ilişkin mevcut yapıların gözden geçirilmesi ve aksayan yönlerin ortaya çıkarılması önem kazanmıştır. Avrupa Birliğinde 1977'den bu yana uygulanan Mali Tüzük, üye ve diğer ülkeler tarafından ön mali kontrollerin, işlemlerin etkinliğini denetlemede yetersiz kaldığı, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olmadığı gerekçesiyle eleştirilere maruz kalmıştır. Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve kaynakların etkili kullanımı sağlamak üzere çalışmalara başlanmış ve 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından White Paper yayımlanmıştır. White Paper politika önceliklerini belirleyen Reform Raporu ve buna ilişkin Eylem Planından oluşan bir belgedir. White Paper'ın ilk kısmını oluşturan Reform Raporu; üç ana başlıktan oluşan bir strateji benimsemiştir. Bunlar;

- Politik önceliklerin belirlenmesi ve kaynakların tahsisi hususunda reform yapılması
- İnsan kaynakları politikalarında önemli değişiklikler yapılması
- Mali yönetim sisteminin revize edilmesi

İkinci kısmı oluşturan Eylem Planı ise Reform Raporuna ilişkin uygulamaların 2002 yılına kadar uzanan programını belirlemiştir. Avrupa Birliği bütçesinin uygulanmasına ilişkin yeni Mali Tüzük<sup>14</sup> 2002 yılında kabul edilmiş ve 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Mali Tüzüğün getirdiği en önemli değişiklik, ön mali kontrol fonksiyonunun yönetim sorumluluğu esasını benimsenerek ilgili idarelere devredilmesi olmuştur. Ayrıca, Mali Tüzükte yer alan kuralların uygulanmasını göstermek üzere 2342 ve 2343 sayılı uygulama tüzükleri 2002 yılında yayımlanmıştır.

---

<sup>13</sup> Public Internal Financial Control

<sup>14</sup> Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities

Avrupa Komisyonu, 2000 yılında iç kontrol çerçevesini destekleyen ve yönetim sürecinin her aşamasında uygulanabilecek yirmi dört adet iç kontrol standardı belirlemiştir. İç kontrol standartları, tüm birimlerin kaynaklarını kullanırken izlemesi gereken yönetim kuralları olarak tanımlanmıştır. Standartların bir kısmının hemen uygulanması öngörülürken bir kısmı Reform White Paper'daki diğer faaliyetlerin ileri tarihlerdeki uygulamalarına bağlanmıştır. 2001 yılı boyunca uygulanması öngörülen standartlar için bir zaman çizelgesi hazırlanmıştır. Bu çizelgede mali kontrol alanına ilişkin standartlara öncelik verilmiştir. Komisyon, uygulamalar sırasında karşılaşılabilecek sorunlar ışığında standartların geliştirilmesi ve iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi için görevlendirilmiştir. Bu amaçla Genel Müdürlükler arasında iletişimin sağlanması için bir forum oluşturulmuştur. 2001 ve 2002 yılında yayınlanan sentez raporunda daha önce yayınlanan iç kontrol standartlarına uyum konusunda yaşanan gelişmeler belirtilmiştir. 2002 yılında genel anlamda gelişmeler raporlanmasının yanı sıra belgelendirme ve denetim gibi kontrol faaliyetleri konusunda gelişmeye ihtiyaç duyulan alanlar belirlenmiştir. Komisyon, sağlam bir iç kontrol çerçevesi oluşturulması için iç kontrol standartlarının önemini göz önünde bulundurarak Genel Müdürlüklerin 2003 yılı sonuna kadar uyum sağlanmasına yönelik işlemlere öncelik vermesini istemiştir. Bu amaçla 2003 yılının Eylül ayında Genel Müdürlüklerden hazırlıkları hakkında rapor istenmiştir. Genel Müdürlüklerin 30 Eylül tarihi itibarıyla hangi standartları uygulamaya başladıkları ve 31 Aralık süresi bitim tarihinden önce hangi standartları uygulamaya başlayabilecekleri bir elektronik anket vasıtasıyla sorgulanmıştır. Henüz yürürlüğe girmeyen standartların uygulanması için bir eylem planı istenmiştir. Bu raporların amacı farklı Genel Müdürlüklerdeki uygulamaları izleyebilmek ve her bir standardın uygulanma oranını değerlendirebilmektir. Söz konusu standartlar 2005 yılında küçük değişiklikleri içerecek biçimde güncellenmiştir.

Avrupa Birliği'nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi COSO modelini esas almaktadır. Avrupa Birliği yetkilileri, COSO modelindeki beş unsurun üye ülkelerde uygulandığını varsaymaktadır. Ancak uygulamanın gerçekte hangi boyutta olduğunun kesin olarak söylemek mümkün değildir.

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ana başlıkları altında yirmi dört adet standarttan oluşmaktadır.

## **KONTROL ORTAMI**

### **5.1. AHLAK KURALLARI VE DÜRÜSTLÜK**

Her Genel Müdürlük, personelin, yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve bildirmeye ilişkin kurallardan haberdar olmasını sağlamalıdır.

- Personelin kullanımına hazır bulunması gereken belgeler: İyi yönetim davranış kuralları, komisyon prosedürü kuralları ve personel yönetmeliği
- Genel Müdürlükler, mevcut personelin ahlak kuralları ve dürüstlikle ilgili bilgilendirilmesini sağlamak üzere yıllık bazda güncellenecek gerekli yöntemleri (e-mail, intranet, bilgi notu ...) kurmalıdır.

### **5.2. MİSYON, ROL VE GÖREVLER**

Her Genel Müdürlük tüm personeli ile güncel ve yazılı olarak iletişim kurmalıdır. Bu iletişim kapsamında;

- ❖ Dairelerin misyonu (birim, müdürlük ve genel müdürlük)
- ❖ Dairelerindeki rolleri (iş tanımı)
- ❖ Görev dağılımı (bireysel hedefler) ve ulaşılması beklenen sonuçlar

yer alır.

- Genel Müdürlük, müdürlük ve birimlerin mevcut misyonu açık bir şekilde tüm personele iletilmeli ve ilgililerce ulaşılabilirliktir.
- Tüm personel için işin profilini, gereklerini ve iş ortamını da kapsayan güncel iş tanımları hazırlanmalı ve tanıtılmalıdır.
- Hedefler ve ulaşılması beklenen sonuçlar, tüm tarafların onayından sonra oluşturulmalı ve tüm personel için güncelleştirilmelidir.

### **5.3. PERSONEL YETKİNLİĞİ ( İŞE ALIM, EĞİTİM VE YER DEĞİŞİKLİĞİ )**

Her Genel Müdürlük devamlı olarak personel yetkinliği ile görevleri arasında uyum sağlamalıdır. Eğitim çalışmalarına yeterli süre ayrılmalı, ana hizmet birimlerinden alınan tavsiyeler doğrultusunda Genel Müdürlüğün ihtiyaçlarına cevap veren eğitim çerçevesi oluşturulmalıdır. Tüm personelin en azından zorunlu nitelikteki eğitimlere katılımı teşvik edilmelidir. Her Genel Müdürlükte bir kariyer rehberi görevlendirilmelidir. Bu kişinin rolü, bireylerin kariyer gelişimine, değişkenliğine veya terfisine yardımcı olmak için tavsiyelerde bulunmak ve rehberlik etmektir. Personelin kurum içinde hareketliliği teşvik edilmeli, yıllık faaliyet raporu sırasında bir iç hareketlilik analizi yapılmalıdır.

#### **5.4. PERSONEL PERFORMANSI**

Her Genel Müdürlük en azından yılda bir kez tüm personelinin performansını gözden geçirmelidir. Çalışanlar performans raporlamasından sorumlu kişiyle en azından yılda bir kez görüşebilmelidir. Performansa ilişkin sorunlar tespit edildiğinde yöneticiler durumdan mümkün olduğunca erken haberdar edilmelidir.

#### **5.5. HASSAS GÖREVLER**

Her Genel Müdürlük hizmet alanına giren hassas görevlerin listesini oluşturmalı ve uygun rotasyon politikası belirlemelidir. Hassas görevler tanımlanırken kurumun mali çıkarlarını olumsuz etkileyebilecek faaliyetler risk analizi yapılarak belirlenmelidir. Hassas tanımlaması yapılan görevi gerçekleştiren kişi en geç 5 yıl sonra başka bir göreve atanmalıdır.

#### **5.6. YETKİ VERME**

Sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı, bu görevler dağıtılmalı ve yazılı olarak bildirilmelidir. Yetki verilmesi, alınması gereken kararların önemine ve risklerine uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda;

- Tüm harcama yetkilileri ve yetki devredilenler yetki belgelerini, yetki devrine ilişkin bilgileri ve özel belgeleri almış olmalıdır.
- Mali işlemler çerçevesinde sorumlulukların dağıtımı tanımlanmalı, devredilmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir.
- Tüm yetki verme süreçleri verilecek kararların önemine ve risklerine uygun olmalı, açıkça tanımlanmalı ve yazılı olarak bildirilmelidir.

## **PERFORMANS VE RİSK YÖNETİMİ**

### **5.7. HEDEF BELİRLEME**

Her Genel Müdürlük, politika alanı ve faaliyet bazında Komisyon tarafından tespit edilen genel hedefleri ve ulaşılması istenen sonuçları personeline bildirmelidir.

Her Genel Müdürlük, her faaliyet için genel hedefleri özel hedeflere ve beklenen sonuçlara dönüştürmeli ve bunları personeline bildirmelidir. Özel hedefler gerçekçi, anlamlı ve pratik ölçüm kriterlerine sahip olmalıdır. Bu amaçla;

- Her faaliyet için ulaşılması beklenen çıktı ve etki bakımından en azından bir hedef tanımlanmalıdır.
- Hedefler kriterler açısından kontrol edilmelidir.
- Hedefler tüm personele bildirilmelidir.

### **5.8. ÇOK YILLI PROGRAMLAMA (Sadece çok yıllık bütçeye sahip olan faaliyetlere uygulanabilir)**

Bir kararın veya bir faaliyetle birlikte onun çok yıllık mali programlamasını meydana getiren yasal temelin kabulü sırasında, Genel Müdürlük bir yol haritası oluşturmalıdır. Söz konusu yol haritası, ihale ilanının yayınlanması, tekliflerin değerlendirilmesi, seçimin yapılması, sözleşmenin hazırlanması, komitelere danışılması, faaliyetin her aşamasındaki işlemler için gereken önemli kilometre taşlarını içeren kritik yolu belirlemelidir.

### **5.9. YILLIK YÖNETİM PLANI**

Her Genel Müdürlük, uygun hedefleri ve göstergeleri ve bunları başarmak için gereken kaynakları (mali ve insani) içeren, yıllık yönetim planını hazırlamalıdır. Söz konusu plan; genel müdürlük düzeyinde misyon, genel hedefler, mali kaynaklar ve insan kaynakları ile yıllık değerlendirme planlarını; faaliyet düzeyinde ise hedefleri, hedef başına göstergeleri, toplam kaynakları, temel faaliyetler ile beklenen çıktıları içerir.

### **5.10. HEDEFLERE İLİŞKİN PERFORMANSIN İZLENMESİ**

Her politika alanı ve faaliyet için ekonomiklik, verimlilik ve etkililik göstergelerini de içeren, ana performans göstergeleri belirlenmeli ve izlenmelidir. Yönetim düzenli olarak her

faaliyet için belirlenmiş olan hedeflerle birlikte çıktıları ve etkilerini karşılaştıran raporları almalıdır. Hedeflere ulaşmada tespit edilen eksikliklere karşı yönetim gerekli tedbirleri almalıdır.

### **5.11. RİSK ANALİZİ VE YÖNETİMİ**

Her Genel Müdürlük, sistematik olarak ana faaliyetleriyle ilgili riskleri en azından senede bir defa analiz etmeli, bunları tespit etmek için faaliyet planları geliştirmeli ve bu planları uygulamak için sorumlu personeli görevlendirmelidir. Bu bağlamda;

- En riskli faaliyetleri belirlemek için en azından senede bir defa risk tespiti yapılmalıdır.
- Yönetim, yüksek riskli olduğu kabul edilen faaliyetler için uygun hareketleri belirlemelidir.

## ***BİLGİ VE İLETİŞİM***

### **5.12. YETERLİ YÖNETİM BİLGİSİ**

Yöneticiler ve tüm personel bütçe uygulamasına, kaynakların kullanımına ve yönetim planlarının gelişimine ilişkin düzenli ve güvenilir bilgilere kolayca ulaşabilmelidir.

### **5.13. EVRAK KAYIT VE DOSYALAMA SİSTEMLERİ**

Her Genel Müdürlük gelen ve giden evrakı son teslim tarihlerini etkili olarak izlemeye imkân verecek şekilde sistematik olarak kaydetmeli ve ilgili her personelin ulaşabileceği anlaşılır ve güncel bir dosyalama sistemi sağlamalıdır. Bu amaçla;

- Belge yönetimi, kişisel verilerin güvenliği ve korunmasına ilişkin hükümlerle uyumlu olmalıdır.
- Her Genel Müdürlük ihtiyaçlarını karşılayacak sayıda Belge Yönetim Merkezleri kurmalı ve bir Belge Yönetim Memuru görevlendirmelidir.

- Faaliyetleri sırasında alınan veya yazılan her türlü belge (kağıt, faks, e-mail, elektronik) kaydedilmelidir. (Komisyon veya Komisyonun daireleri tarafından cevap verilmesi veya izlenmesi gereken belgeler ile kısa süreli olmayıp önemli bilgi içeren belgeler)
- Kayıtlar, belgenin referanslarını içerecek biçimde saklanmalıdır.
- Genel Müdürlükler, genel kayıt standartlarını içerecek şekilde kurumlarına özgü yöntemleri ve gelen ve giden evrak için çalışma usullerini belirlemelidir.
- Kayıtlı belgeler bir dosyada saklanmalıdır. (kâğıt üzerinde veya elektronik ortamda)
- Genel Müdürlük tarafından dosyaları listelemek için tasarlanan bir dosya listesi meydana getirilmeli ve güncel olarak tutulmalıdır.
- Dosyalama ve dosya yönetimi hususundaki iç prosedürler, dosyalamaya ilişkin genel standartlara ve dosya yönetimine uygun hale getirilmelidir.

#### **5.14. HATALARI RAPORLAMA**

Doğrudan hiyerarşik üste raporlamaya ek olarak muhtemel hataları raporlamayı içerecek şekilde uygun yöntemler oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir. Bunlara uyan kişiler bu tür bilgileri iletmelerinden dolayı haksız veya ayrımcı muamele görmemelidirler.

### ***KONTROL FAALİYETLERİ***

#### **5.15. YÖNTEMLERİN BELGELENDİRİLMESİ**

Genel Müdürlükteki temel süreçler için kullanılan prosedürler tamamen belgelendirilmeli, güncellenmeli ve ilgili personel için hazır edilmelidir ve Mali Tüzük ve ilgili tüm Komisyon kararlarıyla uyumlu olmalıdır.

#### **5.16. GÖREVLER AYRILIĞI**

Her işlemin operasyonel ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kişi tarafından kontrol edilmelidir. Her işlemin başlama ve onaylama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır. Bu amaçla;

- Bir işleme yetki verilmeden önce operasyonel ve mali konular, işlemi başlatan personel haricindeki personel tarafından doğrulanmalıdır.
- Bir işlemin işlem öncesi ve sonrası kontrolünde görevli olacak kişiler, bunların başlatılmasında görev alan kişilerden farklı olmalı veya bu kişilerin astları olmamalıdır.
- İç kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirmek için yürütülen ilave kontrollerde, bu kontrolleri yapan personel başlangıç aşamasında veya bu dosyaların onaylanmasında yer almamış olmalıdır.
- Mali akımlar ilgili düzenlemelere uygun biçimde tasarlanmalıdır.

### **5.17. GÖZETİM**

Her Genel Müdürlük, yönetimin belirlediği prosedürlerin etkili biçimde yürütülmesini sağlamak için uygun görüldüğü hallerde, işlemlerin bir örneğinin işlem sonrası kontrolünü de kapsayacak şekilde uygun gözetim düzenlemeleri yapmalıdır.

- Yönetim, mali faaliyetler için tanımlanan prosedürlerin etkili ve devamlı olarak yürütülmesi için gözetim amaçlı kontroller yapmalıdır. Bu kontroller işleri yürüten personel tarafından yapılan düzenli gözden geçirmeleri, kontrol listeleri aracılığıyla raporlamayı, istisna raporlarını, örnek testleri, göstergeleri veya buna benzer güvence veren araçları içerebilir.
- Yönetim, operasyonel ve idari faaliyetler için belirlenen yöntemlerin etkili ve sürekli olarak yürütülmesini sağlamak için denetim kontrolleri yapmalıdır.

### **5.18. İSTİSNALARI KAYDETME**

Her Genel Müdürlük kontrollerden veya belirlenen politikalardan ve yöntemlerden sapma niteliği taşıyan tüm olayların, faaliyet gerçekleştirilmeden önce uygun sürede belgelenmesini, açıklanmasını ve onaylanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

- İstisnalara ilişkin olarak, kimin bu istisnalara onay vermeye yetkili olduğunu ve bunların nasıl kayıt edilmesi gerektiğini de içerecek biçimde bir düzenleme ve kayıt yöntemi tespit edilmelidir.

## **5.19. FAALİYETLERİN SÜREKLİLİĞİ**

Her Genel Müdürlük faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik uygun düzenlemeleri yapmalıdır. Bu düzenlemeler; yetkili kişinin yokluğu, yetkili kişinin vekâleti, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem değişiklikleri, görev değişikliği, emeklilik olarak sıralanabilir.

- Mali işlemler için vekalet sistemi kamu hizmetinin sürekliliğini sağlamak için kurulmuş olup vekaletle ilişkin kurallara uygun biçimde yürütülmelidir. Tüm vekiller, görevlerini yerine getirmeden önce görevlendirme belgelerini kabul etmelidir.
- İlgili operasyonel faaliyetler için uygun vekâlet düzenlemeleri yapılmalıdır.
- Görevlerini bırakan tüm yetkililerin, yapılmakta olan işin devam edebilmesi için, yerlerine gelecek kişilere görevlerin durumu ve temel belgelerin nerelerden temin edilebileceği hakkında özet bilgi içeren bir dosya hazırlamalarını sağlayacak etkili yöntemler mevcut olmalıdır.
- Yöneticiler, özet bilgi içeren dosyanın yetkili kişi transfer olmadan önce hazırlanmasından sorumludurlar.

## ***GÖZETİM VE DEĞERLENDİRME***

### **5.20. İÇ KONTROLE İLİŞKİN ZAYIF YÖNLERİN KAYDEDİLMESİ VE DÜZELTİLMESİ**

İç kontrol zayıflıklarının uygun biçimde raporlanması ve düzeltilmesi ile ilgili süreçlerin güncellenmesi için açıkça tanımlanmış bir yöntem belirlenmelidir. Söz konusu yöntem, süreci açıklamalı ve muhtemel iç kontrol zayıflıklarını veya uygun olmayan yöntemlerin bildirilmesi gereken yetkili dairedaki kişiyi tanımlamalıdır.

## **5.21. DENETİM RAPORLARI**

Her Genel Müdürlük ve İç Denetim birimi, kendi iç denetim kapasitesi ve Avrupa Sayıştay'ı tarafından sunulan raporlara ilişkin olarak yapılan tavsiyeleri her yıl gözden geçirmelidir. Ayrıca zayıflıkları çözmek için uygun eylem planlarını belirlemeli ve bu planların yürütülmesini izlemelidir.

## **5.22. İÇ DENETİM YETERLİLİĞİ**

Her genel müdürlük, risk yönetimi esaslı yıllık çalışma programı ile birlikte yeterli ve nitelikli personele sahip iç denetim kapasitesi kurmalıdır. Bu bağlamda;

- İç denetim kapasitesinin bir düzenlemesi olmalı, genel müdür tarafından onaylanmalı ve imzalanmalıdır.
- İç denetim biriminin başkanı tarafından, kişisel risk değerlendirmesi esas alınarak yıllık çalışma programı yapılmalı ve genel müdür tarafından onaylanmalıdır.
- İç denetim kapasitesinin, kararlaştırılan çalışma programını yürütebilmesi için, sayı, kıdem ve tecrübe bakımından yeterli personeli olmalıdır.

## **5.23. DEĞERLENDİRME**

Her genel müdürlük, tüm faaliyetlerinin işlem öncesi ve işlem sonrası değerlendirmesini yapmak veya yaptırmak üzere yeterli personele sahip bir değerlendirme fonksiyonu kurmalıdır. Planlanan değerlendirmelerin zamanlamasını belirleyen ve ilerlemelerin düzenli gözden geçirilmesine ilişkin bir değerlendirme planı hazırlamalıdır. Değerlendirme raporlarına ait sonuçların sistematik olarak izlenmesini sağlamalıdır.

## **5.24. İÇ KONTROLÜN YILLIK GÖZDEN GEÇİRİLMESİ**

Her Genel Müdürlük, yıllık faaliyet raporunda yer alan iç kontrol beyanına esas olmak üzere iç kontrol düzenlemelerini yıllık olarak gözden geçirmelidir.

## 6. SONUÇ

Kontrol anlayışında son yıllarda görülen değişimler merkezi kontrollerden ziyade yönetim sorumluluğuna dayalı yöntemlerin benimsenmesi yönündedir. Bu bağlamda, iç kontrol kavramına verilen önem giderek artmaktadır. COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli gerek kamu sektörü gerekse özel sektörde büyük ilgi görmüştür. Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylor Birliği (INTOSAI) de bu modeli benimsemiştir.

Türkiye’de kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna ilişkin ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun iç kontrole ilişkin maddelerinde 5436 sayılı Kanunla değişiklik yapılmış ve yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanmasına 2006 yılından itibaren başlanmıştır. Söz konusu Kanunun 55 inci maddesinde iç kontrol tanımlanmıştır:

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

Kanunun 56. maddesine göre iç kontrolün amacı;

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

sağlamak olarak belirlenmiştir.

57. madde kontrolün yapısı ve işleyişini, 58. madde ise ön malî kontrolün niteliğini açıklamıştır. Yine 55. maddede, görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı kabul edilmiştir. Ayrıca bunların sistemlerin koordinasyonunu sağlayacağı ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti vereceği ifadesi yer almaktadır.

5018 sayılı Kanuna ilişkin ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çalışmaları da sürdürülmektedir. İç kontrol sistemiyle ilişkili olarak, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ve Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi çıkarılmıştır.

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 5. maddesinde; İç Kontrol Standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ve yayımlanacağı ifade edilmiştir. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü tutulmuştur. Ayrıca, Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelere görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirleme imkânı tanınmıştır. Söz konusu usul ve esasların diğer maddelerinde iç kontrolün temel ilkeleri, iç kontrolün unsurları ve genel koşulları, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar ve merkezi uyumlaştırma görevine yer verilmiştir.

Ülkemizde iç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesi esastır. Bu bağlamda, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu çerçevesinde Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü;

- İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler,
- Ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler,
- İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir,
- İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler,

- İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi olarak sistemlerin işleyişini izler,
- İdarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler,
- Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar,
- İç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.

İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesinin İç Kontrol Standartlarını yayımlamak üzere yürüttüğü çalışmalar halen devam etmektedir. Tüm kamu idarelerine kaynak teşkil edecek söz konusu standartlar iç kontrol sisteminin etkililiğini artırmada idarelere yardımcı olacaktır.

Diğer taraftan, ülkemizde iç kontrol alanında çeşitli düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kurulması, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun çıkarılması bu kapsamda yer almaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen Say2000i, e-bütçe, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP), bilgi işlem altyapısını güçlendirmek amacıyla yürütülen çalışmalara örnek olarak gösterilebilir.

## **KAYNAKÇA**

- 1- Commission of the European Communities, Reforming the Commission, A White Paper-Part I, 2000.
- 2- Commission of the European Communities, Reforming the Commission, A White Paper-Part II, Action Plan, 2000.
- 3- COSO, “Internal Control Integrated Framework”, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, [www.coso.org](http://www.coso.org)
  - COSO (1994-1), Internal Control-Integrated Framework, Two Volume Edition.
  - COSO (1994-2), Internal Control-Integrated Framework-Evaluation Tools, Two Volume Edition.
  - COSO (2004-1), Enterprise Risk Management-Integrated Framework, Sempتمبر, 2004.
  - COSO (2004-2), Enterprise Risk Management-Integrated Framework-Application Techniques Sempتمبر, 2004.
- 4- European Commission (2000), SEC (2000) 2203/5, SEC (2001) 2037/4, SEC (2002) 902, SEC (2003) [www.europa.eu](http://www.europa.eu)
- 5- European Commission (2005), Glosarry of Definitions used by Commission in the Framework of Public Internal Financial Control, Version of November 11, 2005.
- 6- European Commission, Commission Staff Working Paper, 2005
- 7- European Commission, Standarts for Internal Control within the Commission’s Services,2000
- 8- GAO, United States General Accounting Office, Standards for Internal Control in the Federal Government, November 1999.
- 9- International Organization of Supreme Audit Institutions, [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- 10- Intosai İç Kontrol Standartları Kılavuzu, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Ankara 1994.
- 11- İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler, Mahmut Demirbaş, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005
- 12- M. Sait ARCAGÖK, Ertan ERÜZ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2006.

- 13-** M. Sait ARCAGÖK, İç Kontrol, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- 14-** Özeren B. , INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri,2006.
- 15-** Öz E. , Kaplan E. , “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması” Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü; Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Yüksek Lisans Programı.
- 16-** Performans ve Risk Denetim Terimleri, Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi: 5, Ocak 2000
- 17-** Sigma Short Paper, OECD-Sigma Heyeti
- 18-** The Institute of Internal Auditors, [www.theia.org](http://www.theia.org)
- 19-** Yavuz, Salih Tanju, İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri, İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten(İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır? Bankacılar Dergisi, Sayı 42, 2002