

**T.C.**  
**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI**  
**STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI**

**COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI**  
**VE**  
**TÜRKİYE UYGULAMASI**

**ZÜHAL KORKMAZ**  
**Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı**

**MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU**

**ANKARA**  
**ARALIK 2011**



**T.C.**  
**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI**  
**STRATEJİ GELİŞTİRME BAŞKANLIĞI**

**COSO İÇ KONTROL STANDARTLARI**  
**VE**  
**TÜRKİYE UYGULAMASI**

**ZÜHAL KORKMAZ**  
**Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı**

**Danışman: Sadi KIZIK**

**MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU**

**ANKARA**  
**ARALIK 2011**



## 1. GİRİŞ

Dünyada son birkaç yılda kamu mali yönetimi ve denetim sistemlerinde önemli değişimler söz konusu olmuştur. Bu değişimler Türkiye'yi de etkisi altına almış ve Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, küresel bağlamda oluşturulan uluslar arası standartlarla uyumlu olacak biçimde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile köklü bir değişime uğramıştır. Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme; bürokratik kademelerin azaltılması; katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi; küçülme ve genel giderlerin kısılması; süreçlerin kolaylaştırılması; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi ve geleneksel denetim süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi gibi yaklaşımlar evrensel düzeyde kabul görmeye başlamıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamuda mali yönetim ve kontrol sisteminin bütünüyle değiştirilerek, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği Normlarına uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulmasını ve bunun bir unsuru olarak da idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarlanıp uygulanmasını öngörmektedir.

5018 sayılı Kanun, ülkemizde kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini ele alarak sistemin temel esaslarını düzenlemiştir. Yeni sistemin en önemli unsurlarından birisi hiç kuşkusuz iç kontrol sistemidir. Anılan Kanunla düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak iç kontrol sistemlerini kurmak ve iç kontrol faaliyet ve süreçlerini tasarlayarak uygulama yükümlülüğü altına girmişlerdir. Bu sayede idareler; performansa dayalı hizmet sunmaya ve

stratejik planlarla belirlenmiş faaliyetler ve faaliyetlerinin kontrollerini kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yaymaya çalışmaktadırlar. Dolayısıyla, tüm faaliyetler kontrol kapsamında yer alır. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını makul güvence sağlayarak artırır.

Avrupa Birliği tarafından benimsenen kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslar arası Sayıştaylar Birliği INTOSAI2 tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır. Kanada'da CoCo, İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, Fransa'da Vienot Report gibi iç kontrol yöntem ve prosedürleri hakkında çalışmalar yapılmıştır. İç kontrolün tanımlanması, raporlanması, geliştirilmesi alanlarında COBIT, SAC, SAS55, SAS78 gibi başka yaklaşımlar da vardır.

Çalışmada; iç kontrol sisteminin ve sistemin temelini oluşturan ve denetim sürecine dahil edilmiş bir model olan COSO sistematik olarak ortaya konulmakta olup; bu sistemin ne derece Türkiye'ye yansıdığı açıklanmakta ve Türk Kamu Yönetimindeki iç kontrol sisteminin mevcut durumu analiz edilmektedir.

## 2. KAMUDA İÇ KONTROL

İç kontrolün doğru anlaşılmasında, sağlıklı kurulmasında ve etkin işletilmesinde uluslar arası çalışmaların katkısı büyüktür. Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bu husustaki çabaları ve standart oluşturma çalışmaları küresel düzeyde sürmektedir. Bu genel çalışmalar çerçevesinde, 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu'nu yayınlayan INTOSAI, 2004 yılında da kılavuzu gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınlanmıştır.<sup>1</sup> Bu bölümde INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu ile Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları gibi küresel düzeyde kabul görmüş temel metinler çerçevesinde<sup>2</sup> iç kontrolün doğru anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin işletilmesi için gerekli hususlar izah edilmektedir.<sup>3</sup>

### 2.1. İç Kontrolün Kanuni Dayanağı

Kamu idarelerince uygulanacak olan İç Kontrol Sistemi 5018 sayılı Kanunun 55 ila 67 inci maddelerinde; anılan Kanunun 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanmış ve Resmi Gazetede<sup>4</sup> yayımlanmıştır. “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” da; iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol ve mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve yetkilisi, iç denetim, iç denetçi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri ve mali hizmetler biriminin ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemler ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> www.issai.org, (Erişim: 08.11.2011)

<sup>2</sup> http://INTOSAI.org, (Erişim: 09.11.2011)

<sup>3</sup> Recai Akyel, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi i.i.B.F. Manisa, 2010: Cilt:17 Sayı:1. s.84.

<sup>4</sup> 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

<sup>5</sup> Mehmet Aksoy, Kamuda İç Kontrol&İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008, s.3.

## **2.2. İç Kontrolün Tanımı**

### **2.2.1. Kontrol Kavramı**

Kontrol; bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmaktır.<sup>6</sup> Kontrol kavramını, önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için idarenin aldığı tedbirler bütünü olarak tanımlamak da mümkündür. Bu manada kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesi çerçevesinde alınan tedbirlerin tamamı kontrol kapsamındadır.<sup>7</sup>

#### **Kontrol Türleri:**

Kontrolleri önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırabiliriz. Önleyici kontroller istenmeyen fiilleri vuku bulmadan önlemeyi veya caydırmayı amaçlar. Kayıpların önlenmesi konusunda inisiyatifi ele alır. Önleyici kontrollere örnek olarak görevlerin ayrımını, yeterli dokümanı ve varlıklar üzerinde fiziksel kontrolü gösterebiliriz.

Tespit edici kontroller ise istenmeyen fiillerin vuku bulduktan sonra ortaya çıkarılmasını sağlar. Örnek olarak denetimleri, analizleri, incelemeleri, hesap mutabakatlarını, fiziki mal stokunu, varyans analizini vb. içerir. Bu kontrol biçimleri etkili bir iç kontrol sistemi için temel unsurlardır.

- Kontrol ortamı içerisinde: Kontrol ortamı çalışanların kontrol bilincinin bulunduğu ve işlemlerin buna uygun yürüttükleri ortamdır. Çalışanların sorumluluklarını bilen, yetkilerinin sınırının aşmayan, konusunda uzmanlaşmış, zeki, dürüstlük prensibine sahip kişilerden oluştuğu kurumlarda bu kişiler kendilerini

---

<sup>6</sup> Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Cilt II, s:895.

<sup>7</sup> Ekrem Candan, Kamu idarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, Mali Yönetim Dergisi, Sayı:38, Mayıs-Haziran 2006



kurumun ilkelerine adanarak ahlaki değerlere uygun faaliyette bulunulmasını sağlarlar.<sup>8</sup>

Kontrol alanı iç kontrolün manevi unsurudur. Yöneticiler kontrol alanını genişletmek amacıyla yazılı kurallar, yönetim ilkeleri ve ahlak kuralları koyabilirler. Üst yöneticiler de bunlara uygun davranarak olumlu bir izlenim yaratmalıdır. Bu sayede tüm çalışanlardan aynı çalışma standartlarına uymasını bekleyebilirler. Liderlik felsefesi ve yönetim tarzı i kontrolü teşvik etmelidir. Yetki ve sorumlulukların dağılımı hesap verilebilirliği sağlayacak biçimde tahsis edilmelidir. Örnek olarak çalışanlara yönetim felsefesini, yolsuzluklara karşı sergilenen tavrı ve izlenecek yöntemlerin önemini anlatmayı, ahlaki değerler ve iç kontrol sistemiyle ilgili eğitimlere göndermeyi ve iç kontrol sisteminin işleyişini sürekli denetlemeyi gösterilebiliriz. Etkin bir insan kaynakları politikası kontrol alanını genişletir. İşe alım, çalışma ortamına alışma, hizmet içi eğitimler ve disiplin işlemleri bu kapsamda yer alır. Kurumun ilkelerine ve değerlerine uygun davranmayan çalışanlar hesap vermek durumunda kalacaklarını bilmelidir.

- Görevlerin ayrımı sayesinde önleyici kontrol: Görevlerin ayrımı iç kontrol sisteminde büyük önem taşır. Gerek hata yapma riskini gerekse uygun olmayan işlemlerin yapılma riskini azaltır. Bir işlemin yapılması aşamasında işi belirleyen, uygulayan, kayıtları tutan ve varlıkları elinde bulunduran aynı kişi olmamalıdır. Görevlerin ayrımı yolsuzlukları caydırıcı etkiye sahiptir çünkü diğer çalışanların suç ortağı olmasını gerektirir. İşlemleri “gözünü dört açarak” izleyen birini bulundurarak tüm aşamalarda kontrol sağlanabilir.

- Yetki verme/onaylama yöntemiyle önleyici kontrol: Bir işlemin onaylanması onaylayan makamın ilgili belgeleri incelemesini ve bunların doğruluğuna, kanunlara, yönetmeliklere ve politikalara uygun olduğuna inanmasını

---

<sup>8</sup> Nihal Saltık, İç Kontrol Öz Değerlendirme Araştırma Raporu, Ankara,2006, s.10.

gerektirir. İmza yetkisini sınırlandırmak, üzerinde düşünmeden onaylamaktan kaçınmayı, ilgili dokümanları incelemeyi ve işlemleri sorgulamayı amaçlar. Örneğin işlemler belirli meblağı aştığı takdirde onaya tabi tutulabilir.

- Fiziksel kontrol (önleyici ve tespit edici kontrol) : Fiziksel varlıklar ve fikri mülkiyet hakları yetkisiz kullanıma karşı korunmalıdır. Varlıkları belirli aralıklarla saymak ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırmak, farklılıkları ve kaybolanları tespit etmek, fiziksel korumayı sağlamak bu kapsamda yer alır.

- İzleme (tespit edici kontrol): Yöneticiler, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek ve izlenmesi gereken beklenmedik sonuçları ve alışılmadık durumları teşhis edebilmek için bütçe gerçekleştirmelerini izlemeli, tahminler ve bir önceki dönem ile kıyaslamalıdır.<sup>9</sup> Raporları incelemek, hesap mutabakatını sağlamak, yüksek riskli alanlarda iç denetimi sağlamak, yıllık performans değerlendirmeleri hazırlamak bu kapsamda yer alır. Hesap mutabakatı, farklı bilgi verilerinin kıyaslanması, farklılıkların tespit edilmesi, düzeltme işlemi yapılması ve eğer gerekiyorsa ihtilafların giderilmesi anlamına gelir. Örneğin onay mercii yanlış bir işlemle karşılaştığı anda düzeltici yevmiye ilgili kişiye göndermelidir.<sup>10</sup>

### **2.2.2. İç Kontrol Kavramı**

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.<sup>11</sup>

İç kontrol süreci, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, finansal raporlamada güvenilirliğin ve ilgili mevzuata uygunluğun sağlanması

---

<sup>9</sup> a.g.e., s.11.

<sup>10</sup> a.g.e., s.12.

<sup>11</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26 Aralık 2007 Çarşamba Resmi Gazete Sayı:26738.

amacıyla, makul bir güvence sağlamak için düzenlenmiş, kurumun yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından işletilen bir süreç olarak tanımlamaktadır.<sup>12</sup>

COSO Raporunda İç Kontrol; "Organizasyonların yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliğin ve verimliliğin, mali raporlama sisteminin güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluğun elde edilmesinde gereken makul güvenceyi sağlamak için tasarlanan bir süreçtir." şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>13</sup>

Coso modeline göre iç kontrol, idarenin amaçlarına ulaşmasına, güvenilir raporların üretilmesine, varlıkların korunmasına, performans hedeflerinin gerçekleşmesine, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanmasına yardımcı olur. Ancak iç kontrol, bu amaçların gerçekleşmesi için yönetime sadece makul bir güvence sağlar. Kontrolün kişiler tarafından uygulanması nedeniyle eksiklik, hata ve yanlış anlaşılmalara her zaman olması mümkündür.

İç kontrole yönelik birçok tanımın bulunmasına karşın COSO Raporu'nda yer alan bu tanımlama, yönetimin kendi iç kontrol sistemini değerlendirme kaygısını ve iç kontrole daha geniş bir bakış açısını ortaya koyması nedeni ile kullanılabilirliği en yaygın tanımlama olarak kabul edilmektedir.<sup>14</sup>

Kontrol esnasında; tasarım ve uygulama eksikliklerinin olabileceği, bu nedenle tam bir güvence sağlayamayacağı dikkate alındığında, iç kontrol sisteminin, sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durum iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ve rolünü ortaya koymaktadır.

---

<sup>12</sup> Münevver Yılancı, İç Denetim, Nobel Yayınları, Ankara, 2006, s.28.

<sup>13</sup> [www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=136) (Erişim:02.11.2011)

<sup>14</sup> [www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=136) (Erişim:05.11.2011)

### 2.3. İç Kontrolün Amacı

Kamu İdarelerince tesis edilen ve uygulanan iç kontrolün amaçları 5018 sayılı Kanununun 56 ncı maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4 üncü maddesinde sayılmıştır. Anılan maddelere göre iç kontrolün amaçları;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

Sağlamaktır.

Yukarıda sayılan iç kontrol amaçlarının, COSO modelinde belirtilen ve Avrupa Komisyonu tarafından sıralanan iç kontrol amaçları ile benzerlik gösterdiği görülmektedir.<sup>15</sup>

COSO modelinde iç kontrolün amaçları,

- Faaliyetlerde etkinlik ve etkililik,

- Finansal raporlamanın güvenilirliği,

- Mevzuata uygunluk şeklinde sayılmıştır.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> M. Aksoy, 2008, s.5.

<sup>16</sup> a.g.e., s.6.

Avrupa Komisyonu da iç kontrol sisteminin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- Bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğünü sağlamak,
- Kanun, tüzük, yönetmelik, prosedür, plan ve politikalara uygunluğu sağlamak,
- Varlıkların güvenliğini sağlamak,
- Kaynakların etkin, etkili ve verimli kullanımını sağlamaktır.<sup>17</sup>

#### **2.4. İç Kontrolün Temel İlkeleri**

İç kontrol idarenin yönetim sorumluluğundadır. Kontrol sistemini kurmak, işletmek ve değerlendirmek idarenin görevidir.<sup>18</sup> İdarenin bütün iş ve eylemlerini ve süreçte yer alan tüm görevlileri kapsayan iç kontrolün temel ilkeleri İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6 ncı maddesi ile belirlenmiş olup aşağıda sıralanmıştır:

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- d) İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.
- e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.

---

<sup>17</sup> M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2006, s. 152.

<sup>18</sup> a.g.e., s.149.

f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

Yukarıda sayılan iç kontrolün temel ilkeleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **2.4.1. Yönetim Sorumluluğu**

İç kontrol sorumluluğu yönetime aittir. Kontrol faaliyetleri yönetimin sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Bu ilke iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda idarenin görevli ve sorumlu olduğuna işaret etmektedir. İç kontrol sürecinin yönetim tarafından izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme yapılırken iç denetim raporlarından da yararlanılır. İç denetim idare tarafından oluşturulan iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek bunu yönetime raporlar.<sup>19</sup>

İç kontrol faaliyetleri yönetim sorumluluğu çerçevesinde idare çalışanları tarafından ifa edilir. Bu bağlamda yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için üst yöneticilerle diğer yöneticiler tarafından görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

COSO modeline göre iç kontrol, idarenin amaçlarına ulaşmasına, güvenilir raporların üretilmesine, varlıkların korunmasına, performans hedeflerinin gerçekleşmesine, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanmasına yardımcı olur. Ancak, iç kontrol sistemi, ne kadar iyi kurulursa kurulsun bu amaçların gerçekleşmesi için kesin güvence sağlamaz. İç kontrol, bu amaçların gerçekleşmesi için yönetime sadece makul bir güvence sağlar. Kontrolün kişiler tarafından uygulanması nedeniyle eksiklik, hata ve yanlış anlaşılmanın her zaman olması mümkündür.

---

<sup>19</sup> M. Aksoy, 2008, s.7.

İdarede her personelin iç kontrol sorumluluğu bulunmaktadır. Üst yönetici, iç kontrol sisteminin kurulmasından ve işleyişinden doğrudan sorumludur. Bunun en önemli unsuru uygun ve gerekli bir kontrol ortamının sağlanmasıdır. Üst yönetici, diğer yöneticilere liderlik yapmak, yol göstermek, politika belirlemek suretiyle sistemin işleyişini gözetir. Belirli iç kontrol mekanizmalarının kurulması için diğer yöneticilere yetki devreder.<sup>20</sup>

İdarede yer alan diğer yöneticiler iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yürütülmesinde daha aktif bir rol alarak kontrol sürecini işletir. Her yönetici kendi birimindeki iç kontrolün işleyişinden üst yöneticiye karşı sorumludur. Ayrıca, mali hizmetler yöneticisinin de önemli rolü ve sorumluluğu söz konusudur. Anılan yöneticiler idarenin plan, program, bütçe ve raporlarının hazırlanmasında ve geliştirilmesinde rol alırlar ve mali işlemlerin bu düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunu kontrol ederler.<sup>21</sup>

#### **2.4.2. Risk Esaslı İç Kontrol**

İç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde ve buna ilişkin düzenlemelerin yapılmasında riskli alanların dikkate alınması bu ilkenin özünü meydana getirmektedir. İç kontrol sürecinde risk değerlendirmesi temel noktalardan<sup>22</sup> birisidir. İç kontrolün ulusal düzeyde ve kurumsal bazda uygulanmasında riskli alanların seçilmesi ve buna göre gereken çalışmaların yapılması gerekmektedir.

İç kontrolün uygulanmasında önceliğin riskli alanlara verilmesi, kontrol maliyeti ile kontrol sonucunda elde edilecek fayda arasında bir denge kurulmasını, kısaca en az maliyetle en fazla faydanın elde edilmesini sağlamaktadır. Bu ilke çerçevesinde idareler önce riskli alanları tespit edecekler, sonra bu riskli alanları değerlendirip analiz edecekler ve kontrol faaliyet ve süreçlerini bu analizlere

---

<sup>20</sup> a.g.e., s.8.

<sup>21</sup> M.S. Arcagök, 2006, s.158

<sup>22</sup> M. Aksoy, 2008, s.8.

dayandıracaklardır. Özetle; sadece kontrol yapmış olmak için kontrol yapılmayacak, riskli alanlardan başlanılarak yönetim sorumluluğu bağlamında iç kontrol faaliyetleri yürütülecektir.

### **2.4.3. İç Kontrolde Sorumluluk**

İç kontrolde sorumluluk işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Bu, etkin ve başarılı bir iç kontrolün olmazsa olmazlarından. Çünkü idarenin bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanlarının ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır. Bir süreçte yer alan tüm görevlilerin yapılan kontrolden sorumlu olmaları sürecin etkinliğini ve verimliliğini artırır. Yoksa, iç kontrole ilişkin sorumluluk, süreçte yer alan tek bir görevliye yüklense istenilen etkinliğin sağlanması mümkün olamaz.

### **2.4.4. Kapsam Bakımından İç Kontrol**

İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar. İç kontrolün sadece mali işlem ve kararlarla sınırlandırılması bu ilkeye aykırılık teşkil etmektedir. Uluslararası standartlarda olduğu gibi konuya ilişkin yasal düzenlemelerde de iç kontrolün mali olan ve olmayan tüm karar ve işlemleri kapsadığı vurgulanmaktadır. Buradan anlaşılmaktadır ki kuruluşların tüm faaliyetleri iç kontrol içine girmektedir. Bu bağlamda iç kontrolü sadece ön mali kontrol olarak algılamak ve uygulamak doğru değildir. Ön mali kontrol belli başlı bazı mali karar ve işlemler üzerinde gerçekleştirilen bir kontrol faaliyeti iken iç kontrol ön mali kontrolü de içine alan daha geniş kapsamlı bir kontrol faaliyet ve süreçlerinden meydana gelmektedir.

### **2.4.5. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Alınması Gereken**

#### **Önlemler**

Bu ilke uyarınca iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve gereken önlemlerin alınması gerekir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi; idarenin iç kontrol uygulamalarının izlenmesi ve gözden geçirilmesidir.



İç kontrol sistem ve mekanizmaları değişmez kurallar bütünü olmadığı için ihtiyaç hissedildiğinde güncellenmeli ve yenilenmelidir. İç kontrol değerlendirmeleri kurumsal düzeyde ve ulusal seviyede gerçekleştirilebilir.<sup>23</sup>

#### **2.4.5.1. Kurumsal Düzeyde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumlulukların belirtildiği 8 inci maddesinde; iç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır denilmektedir. Bu bağlamda kurumsal düzeyde değerlendirme yönetim, iç denetçiler ve dış denetçiler tarafından yapılmaktadır.

##### **2.4.5.1.1. Yönetimin Değerlendirmesi**

Yönetim bizzat gözlem ve tespitlerle izleme yapabilir. Yönetim tarafından yapılan değerlendirme sorumluluğu ilk etapta üst yöneticiler, harcama yetkilileri ile mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Bu yöneticilerin zaman zaman sistemin işleyişine yönelik toplantılar yaparak eksiklikleri tespit edip gereken önlemleri almaları gerekir. Yapılan bu değerlendirmelerde idarenin diğer çalışanlarının da görüş ve önerilerinin dikkate alınması yararlı olur.

##### **2.4.5.1.2. İç Denetçilerin Değerlendirmesi**

İç denetim; idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle birlikte malî ve diğer kontroller bütünü olmak üzere iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. Bir başka ifadeyle iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik,

---

<sup>23</sup> a.g.e., s.9.

etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İdarenin iç kontrol sistem ve uygulamaları iç denetim faaliyeti kapsamında iç denetçiler tarafından değerlendirilir ve üst yöneticiye raporlanır. İç denetim raporları da iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesine katkı sağlar.

#### **2.4.5.1.3. Dış Denetçilerin Değerlendirmesi**

Bir diğer izleme yöntemi ise dış denetimdir. Dış denetim raporları da mutlaka yararlanılması gereken rapordandır. Dış denetimin de idarenin iç kontrol ve uygulamaları konusunda görevi söz konusudur. Bu bağlamda dış denetçiler de iç kontrol sistemini değerlendirir, aksayan yönleri tespit eder ve sistemin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunur.<sup>24</sup>

#### **2.4.5.2. Ulusal Düzeyde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Ulusal düzeyde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi görevi Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan merkezi uyumlaştırma birimine aittir. Anılan birim; idarelerin iç kontrol sistemlerini izler, değerlendirir ve alınması gereken önlemleri belirler. İyi uygulama örneklerini diğer kamu idarelerine yaygınlaştırır ve gereken durumlarda mevzuat değişikliğine gider.

---

<sup>24</sup> a.g.e., s.10.

## **2.4.6. İç Kontrol Düzenleme Ve Uygulamalarında İyi Mali Yönetim**

### **İlkeleri**

İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilkeler kısaca aşağıda açıklanmıştır;

#### **2.4.6.1. Mevzuata Uygunluk**

Mevzuata uygunluk; kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygun olmasıdır. Uygunluk denetimi de kurumun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Denetimin konusu, kurumun mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, çoğunlukla sınırlı sayıda ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

#### **2.4.6.2. Saydamlık**

Saydamlık; (mali saydamlık) her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesidir.<sup>25</sup>

Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,<sup>26</sup>
- b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

---

<sup>25</sup> 5018 Sayılı Kanun, Md:7

<sup>26</sup> M. Aksoy, 2008, s.11.

- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.

Bu bağlamda mali saydamlık ile;

- Tüm gelir ve giderlerin bütçelerde yer alması,
- Kanunda öngörülen bütçeler dışında bütçe yapılmaması,
- Stratejik planlar, bütçeler, kamu hesapları ve mali istatistiklerin kamuoyuna açık olması,
- Kamu idarelerinin kesin hesap ve faaliyet raporları düzenlemek suretiyle yetkili mercileri ve kamuoyunu bilgilendirmeleri,

Amaçlanmıştır.<sup>27</sup>

Saydamlığın, Devletin hesap verme sorumluluğuna etkisi söz konusudur. Saydam bir mali sistem, kamu kaynaklarının kullanıldığı alanlarla bu alanlarda meydana gelen sonuçlar hakkında kamuoyunu bilgilendirir ve idari hiyerarşide kimin hangi sonuçlardan sorumlu olduğunu ortaya koyar. Saydamlık, kamu kaynaklarının kullanımında siyasetçilerde olduğu gibi bürokraside de davranışları etkiler. Böylece kaynak dağılımının etkinliğini ve verimliliğini artırır ve kamu yönetimini etkin kılar. Saydamlığın bir diğer önemli sonucu da yönetime duyulan güvenin artmasına olan

---

<sup>27</sup> a.g.e., s.12.

katkısıdır. Yönetim sahip olduğu yetkileri keyfi kullanmayacağını kamuoyuna deklare ederek kendisine duyulan güveni arttırır.<sup>28</sup>

Saydamlığın sağlanabilmesi için kamuoyuna etkin ve düzenli bilgi akışının sağlanması gerekir. Bunun temelinde de etkin raporlama yer alır. Etkin raporlama genel kabul görmüş ilke, standart ve yöntemler çerçevesinde yapılır.

Uluslar arası Para Fonu' nun (IMF) geliştirdiği "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"ne göre üye ülkelerde desteklenmesi gereken dört temel mali saydamlık ilkesi bulunmaktadır ki bunlar aşağıda sıralanmıştır.<sup>29</sup>

1) Rollerin ve sorumlulukların belirgin olması,

Bu ilke gereği kamu sektörünün açıkça tanımlanması, ekonominin diğer kısımlarından kesin bir şekilde ayrılması ve kamu sektörü içinde de politika ve yönetim rollerinin açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

2) Bilgilerin kamuya açık olması,

Hükümet, bütçe içi ve dışı faaliyetleri hakkında mali riskleri de içerecek şekilde kamuoyuna düzenli aralıklarla bilgi vermelidir.

3) Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması,

Bütçe metni, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi ve bütçenin dayandırıldığı politikaları içermelidir. Bütçe verileri politik analiz yapmayı kolaylaştırmalı ve sorumluluğu artıracak şekilde sınıflandırılmalıdır.

4) Denetimin ve istatistiki veri yayımlamanın bağımsız olması,

Mali bilgiler hem kamuoyuna açık olmalı hem de bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenmelidir.

---

<sup>28</sup> Hamdi Gülşen, Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:8, Ağustos 2006, s.40.

<sup>29</sup> a.g.m., s.41.

### 2.4.6.3. Hesap Verebilirlik

Mali yönden hesap verebilirliği ifade eden hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır.<sup>30</sup>

Hesap verme sorumluluğu ile hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için nelerin yapılmasının planlandığı, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğu, nelerin yapılmakta olduğu, yapılması gerekli olan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığı ve nelerin iyi gittiği, nelerin gitmediği sorgulanır. Dolayısıyla, hesap verme sorumluluğu sayesinde hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı doğmaktadır.<sup>31</sup>

Hesap verme sorumluluğunun üç boyutu vardır;

a. Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu:

Yürütmenin Parlamento'ya karşı olan sorumluluğudur ki Bakanların sorumluluğu buraya girmektedir.

b. İdari ve Mali Hesap Verme Sorumluluğu:

Kamu yöneticilerinin bağlı ya da ilişkili olduğu bakanlarına ve üst amirlerine karşı sorumluluğudur.

c. Vatandaşa Yönelik Hesap Verme Sorumluluğu:

---

<sup>30</sup> 5018 sayılı Kanun, Md:8

<sup>31</sup> M. Aksoy, 2008, s.13.

Hem parlamentonun hem de bütünüyle Devletin vatandaşına karşı sorumluluğudur. Kamu idaresinin yıllık faaliyet raporlarının kamuoyuna sunulması ile bu sorumluluk yerine getirilmiş olur.

Özetle, hesap verme sorumluluğu olanları; bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve kamu kaynağının elde edilmesinde görevli olanlar şeklinde sıralayabiliriz.<sup>32</sup>

#### **2.4.6.4. Ekonomiklik**

Ekonomiklik; bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktıklarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmedir.

#### **2.4.6.5. Etkinlik**

Etkinlik; kullanılan kaynaklarla bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını maximize etmektir.

#### **2.4.6.6 Etkililik**

Etkililik; bir faaliyetin planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi, hedefe ulaşma derecesi ve yerindeliliğini ifade eder.<sup>33</sup>

### **2.5. İç Kontrol Alanında Standartlar ve İç Kontrol Sisteminin**

#### **Bileşenleri**

Ülkemizde kamu iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ve yayımlanacağı 5018 sayılı Kanun ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda hükme bağlanmıştır. Kamu idareleri, mali ve mali olmayan işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak, 5018 sayılı Kanuna ve iç kontrole standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları

---

<sup>32</sup> a.g.e., s.14.

<sup>33</sup> a.g.e., s.15.

çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikle işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilecektir.

Ülkemizde kamu iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 26 Aralık 2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ uluslararası standartlardan COSO ve INTOSAI iç kontrol standartlarını esas almıştır.

Diğer bir ifade ile Türkiye’de kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını öngörmektedir.

Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğde (5) başlık altında toplam (18) standart ve her bir standart için gerekli genel şartlar belirlenmiş bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla;

#### **2.5.1. Kontrol Ortamı Standartları**

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

Standart: 4. Yetki Devri

#### **2.5.2. Risk Değerlendirme Standartları**

Standart: 5. Planlama ve Programlama

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

#### **2.5.3. Kontrol Faaliyetleri Standartları**

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

Standart: 9. Görevler ayrılığı



Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

#### **2.5.4. Bilgi ve İletişim Standartları**

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

#### **2.5.5. İzleme Standartları**

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

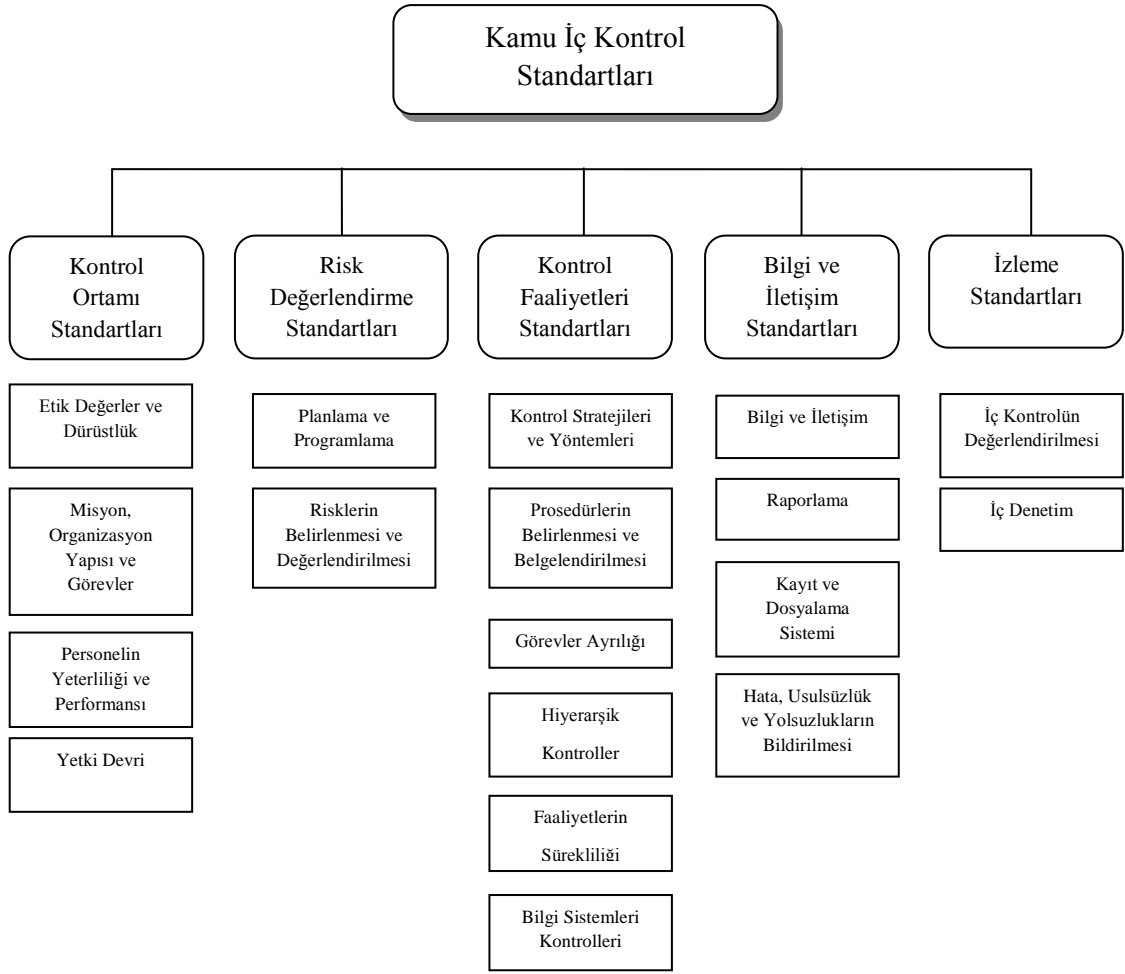
Standart: 18. İç denetim

şeklindedir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenen (5) bileşen ve her bileşen altındaki toplam (18) standart aşığıdaki gibi de şematik edilebilir.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> <http://sgdb.ege.edu.tr/index.php?lid=1&SayfaID=1244&cat=details> (Erişim:08.11.2011)



**Şekil-1-Kamu İç Kontrol Standartları**

## 2.6. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

İşletmelere ve diğer kuruluşlara, iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleri ve geliştirmeleri konusunda yardım etmek için COSO tarafından çıkarılan İç Kontrol Bütüncül Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) isimli çalışma ile iç kontrol standartları belirlenmiştir. Ayrıca, Uluslar arası Sayıştaylar Birliği INTOSAI iç kontrol komitesi tarafından 2004 yılında “Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartlar” yayımlanmıştır. Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği kurumlarında uygulanmak üzere iç kontrol standartları ile ilgili

çalışmalara 2000 yılında başlamış, bu çalışmalara her yıl ilave ve güncellemeler yapılmış ve 24 iç kontrol standardı belirlenerek yayımlanmıştır.

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları;

1. Ahlak kuralları ve dürüstlük
2. Görev, rol ve iş
3. Personel yeterliliği (işe alma, eğitim ve yer değişikliği)
4. Personel performansı
5. Hassas görevler
6. Yetki verme
7. Hedef tespiti
8. Çok yıllı programlama
9. Yıllık yönetim planı
10. Hedeflere ilişkin performansın izlenmesi
11. Risk analizi ve yönetimi
12. Yeterli yönetim bilgisi
13. Evrak kayıt ve dosyalama sistemleri
14. Hataları raporlama
15. Yöntemlerin belgelendirilmesi
16. Görevler ayrılığı
17. Gözetim
18. İstisnaları kaydetme
19. Faaliyetlerin sürekliliği
20. İç kontrole ilişkin zayıf ynlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi

21. Denetim raporları
22. İç denetim yeterliliği
23. Değerlendirme
24. İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi

## **2.7. COSO İç Kontrol Çerçevesine Göre İç Kontrolün Özellikleri**

COSO Raporu ışığında İç Kontrol Çerçevesi paralelinde iç kontrolün özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

- İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol, yönetim faaliyetleri içerisine yerleştirilmiş, temel bir başlangıç ve sonuç noktası olmayan bir süreçtir.
- İç kontrol çalışanlar tarafından yürütülür. İç kontrol sadece belgeler ve formalara dayanan bir süreç değildir. İç kontrol, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler dahil olmak üzere bütün kurum çalışanları tarafından yürütülen bir sistemdir.
- İç kontrol makul güvence sağlar. İç kontrol sistemi hiçbir zaman mutlak güvence sağlamaz, kabul edilebilir düzeyde yani makul güvence sağlar.
- İç kontrol amaçların başarılması için bir araçtır. İç kontrol kurum hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli alt yapıyı sağlayan, işletme sistemi içerisinde bir alt sistemdir.<sup>35</sup>

## **2.8. İç kontrolün Nitelikleri**

a) **İç kontrol sistemi bir zorunluluktur.** İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir kurum belirli iç kontroller olmadan olamaz.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1136) (Erişim:08.11.2011)

<sup>36</sup> R. Akyel, 2010, s.85.

**b) İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar:** İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığına farkında olmak özellikle önemlidir.<sup>37</sup>

**c) İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir:** İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. Yönetimin kurumu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve kurumun temelinin ayrılmaz bir parçasıdır.<sup>38</sup>

**d) İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır:** Etkin bir iç kontrol sürecinin ön şartı hedeflerin açık bir biçimde belirlenmesidir. İç kontrol genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde düzenlenir. Bu genel hedefler çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir.<sup>39</sup>

**e) İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:** Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> ECIIA, Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brussels, 2005, s.22.

<sup>38</sup> INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, Brussels., 2004, s.7.

<sup>39</sup> R. Akyel, 2010, s.85.

<sup>40</sup> Sumru Tümer, Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara, 2010, s.29.

**f) İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar:**

Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını maksimize etmek üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilirse de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence veremez.<sup>41</sup>

**g) İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır:** Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirme veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul güvence sağlayabilir, mutlak güvence sağlayamaz. Hükümet politikası ve programlarındaki, demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olup, yöneticilerin kontrolleri yeniden tasarlamasını veya kabul edilebilir risk düzeyini bu duruma göre ayarlamasını gerektirebilir.<sup>42</sup>

**h) İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir:** Örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine makul güvence sağlamak için yönetim tarafından kurulan bir süreç<sup>43</sup> olarak tanımlanan iç kontrolde yönetimin ve diğer personelin rol alması beklenir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Bir örgüt yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar dizisi

---

<sup>41</sup> R. Akyel, 2010, s.86.

<sup>42</sup> INTOSAI, 2004, s.11.

<sup>43</sup> Noel Hepworth, Audit and Control, CEF Conferance, Slovenia, 2003, s.3.

olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur.<sup>44</sup>

## **2.9. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluklar**

COSO Raporu'na göre bir organizasyonda tüm çalışanlar iç kontrolle ilgili sorumluluğa sahiptir.

### **2.9.1. Üst Yönetimin Sorumluluğu**

Üst yönetim, esas itibariyle iç kontrol sisteminin sahibi ve birinci dereceden sorumludur. Üst yönetim, pozitif bir kontrol çevresinin dürüstlük, ahlak vb. temel faktörlerinin oluşturulmasında en önemli role sahiptir. İşletmede yönetimin başındaki kişiler (genel müdür), diğer üst yöneticiler (müdür yardımcıları veya bölümlerin müdürleri) liderlik ve yönlendirmeler yapmak suretiyle ve işletmeyi kontrol etme biçimlerini yeniden gözden geçirerek bu sorumluluklarını yerine getirirler. Daha alt kademedeki yöneticiler ise, birimlerindeki görevli personel için iç kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmakla sorumludurlar.

### **2.9.2. İç Denetçilerin Sorumluluğu**

İç denetçiler, iç kontrolün incelenmesi ve geliştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunmakla direkt olarak sorumludurlar.

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

İç denetçiler, faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların kurumun hedef ve amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

---

<sup>44</sup> N. Hepworth, Control and Internal Audit, UK, 2002, s.12.

İç denetçiler, faaliyet ve programların niyetlendiği gibi uygulandığını veya gerçekleştirildiğini belirlemek için, bunların tespit edilen hedef ve amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, faaliyet ve programları gözden geçirmelidir.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1137](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1137) (Erişim: 20.11.2011)



### 3. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

#### 3.1. COSO'nun Tanımı

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeni ile oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting - The Treadway Commission), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeni ile iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiştir. Bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin tekrar iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi" (COSO) ; iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyon olup aşağıda belirtilen beş profesyonel kuruluş tarafından 1985 yılında kurulmuştur.<sup>46</sup>



American Institute of Certified Public Accountants  
(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)



American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)



Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)



Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

<sup>46</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063) (Erişim:20.11.2011)



Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri

Enstitüsü)<sup>47</sup>

Avrupa Birliği'nde, mali kontrol alanında yürütülen çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir.<sup>48</sup>

Bu komite, uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "İç Kontrol - Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control - Integrated Framework)" isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir. Bu çalışmanın ismi "Integrated Framework" olmasına rağmen, daha çok komisyonun ismi ile yani "COSO Raporu" olarak anılmaktadır.<sup>49</sup>

### 3.2. COSO'nun Amacı

COSO modeli iç kontrolün kapsamını genişletmiş, muhasebe kontrolünün yanı sıra yönetimin kontrolünü de kapsayan bir yaklaşım geliştirmiştir.<sup>50</sup> Özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve günümüzde kamu sektöründe uygulama alanı bulan söz konusu model, en çok tercih edilen iç kontrol modelidir.

COSO' nun amacı; iç kontrol, etik uygulamalar ve kurumsal yönetim konularına odaklanarak finansal raporlamaların kalitesinin geliştirilmesidir.<sup>51</sup>

2001 yılında COSO ve PricewaterhouseCoopers denetim şirketi işbirliği ile yöneticiler tarafından risk yönetiminde kullanılabilecek bir proje hazırlanmaya başlanmıştır. COSO, 2004 yılında "Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve" çalışmasını yayımlamıştır. Söz konusu çalışma, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk yönetimi kavramına odaklanmıştır. İç kontrol bütünleşik çerçeve başlıklı raporda açıklanan iç kontrolün beş unsuruna ilave olarak, "Hedeflerin Belirlenmesi", "Olay

<sup>47</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063) (Erişim:19.11.2011)

<sup>48</sup> N. Saltık, İç Kontrol Standartları Araştırma Raporu, Ankara, 2007, s.60.

<sup>49</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063) (Erişim:21.10.2011)

<sup>50</sup> Ta Ming Liu& Hsing Wu College, The Case Analysis on Failureson Enterprise Internal Control in Mainland China", The Journal of American Academy of Business, 2005, s.93.

<sup>51</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063), (Erişim:09.10.2011)

Tanımlaması” ve “Riske Cevap Verme” olmak üzere üç unsuru daha içermektedir. Kurumlar, iç kontrol sistemlerinin ihtiyaçlarını karşılamak ve risk yönetimini başarıyla gerçekleştirmek için iç kontrol bütünleşik sisteminin yanı sıra risk yönetim çerçevesine de başvurabilecektir.

COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır. Kanada’da CoCo, İngiltere’de Turnbull Report, Güney Afrika’da King Report, Fransa’da Vienot Report gibi iç kontrol yöntem ve prosedürleri hakkında çalışmalar yapılmıştır. İç kontrolün tanımlanması, raporlanması, geliştirilmesi alanlarında COBIT, SAC, SAS55, SAS78 gibi başka yaklaşımlar da vardır.<sup>52</sup>

### 3.3. COSO Küpü ve COSO Piramidi

#### 3.3.1. COSO Piramidi

İç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır.



Şekil:2 COSO Piramidi<sup>53</sup>

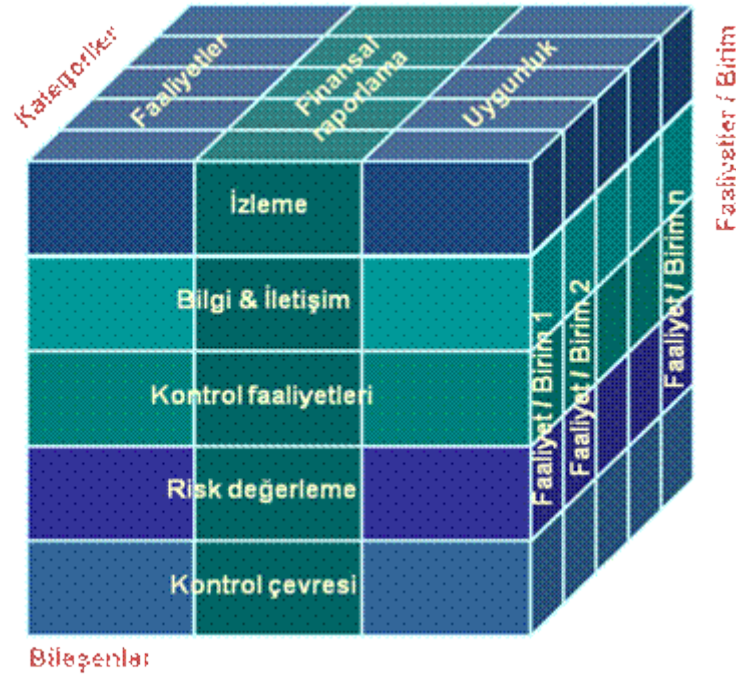
<sup>52</sup> Vildan UZUNAY, Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara 2007, s.1.

<sup>53</sup> www.tusside.gov.tr, (Erişim:22.09.2011)

### 3.3.2. COSO Küpü

İç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal tabloların güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır.

İlk önceleri, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösteren bir piramit şeklinde tanımlanan COSO Modeli (COSO Piramidi) daha sonraları, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerinin yanı sıra iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle olan ilişkilerini de gösteren küp şeklinde tanımlanmış ve COSO Küpü olarak adlandırılmaya başlanmıştır.



Şekil3: COSO Küpü<sup>54</sup>

<sup>54</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1116) (Erişim:20.10.2011)

İç kontrol sistemi, üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır. İç kontrol sisteminin amaçları küpün dikey katmanında, faaliyetler (operasyonlar), finansal raporlama ve uygunluk olarak yer almıştır.

Modele göre küpün yatay kısmında COSO iç kontrol modelinin unsurları olan bileşenler ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

### **3.4. COSO İç Kontrol Modelinin Unsurları**

İç Kontrol Standartlarını oluşturan birçok ülke örnek olarak COSO çerçevesini esas almıştır. COSO modelinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme iç kontrolün birbiriyle bağlantılı beş unsuru iç kontrol standardı olarak düzenlenmiştir.

Raporun bu kısmı, COSO modelinin her bir bileşenini tanımlamaktadır. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7 nci maddesi ile ülkemizde yapılan düzenlemeye bakıldığında iç kontrolün unsurları ve genel koşulları noktasında uluslar arası kabul görmüş iç kontrol model ve standartlarının esas alındığı görülmektedir.

Bu cümleden olmak üzere ülkemizde uygulamaya konulan iç kontrolün unsurları ve genel koşulları aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Ekrem Candan, Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:11 Kasım 2006

Çalışmanın bu kısmında, COSO modelinin her bir bileşenini tanımlanmaktadır. Daha sonra Türkiye'deki iç kontrol standartlarının ve mevzuatının modeli nasıl yansıttığı konusuna yer verilecek ve modelin pratikte nasıl uygulandığı değerlendirilirken tespit edilen boşluklar belirtilecek ve geliştirilmesi gereken yerler için önerilerde bulunulacaktır. Çalışmada; INTOSAI ilkelerinden ziyade COSO modeli esas alınmıştır. Her iki model de Türk mevzuatı ve standartlarına temel teşkil etmektedir ancak COSO, mali kontrolden ziyade yönetime vurgu yapmaktadır.<sup>56</sup>

### **3.4.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur, iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır.<sup>57</sup>

Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır.<sup>58</sup>

Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Yönetim, esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirler ve iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. 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 gerekmektedir. Kontrol ortamının etkinliği beraberinde iç kontrol sisteminin de etkinliğini getirecektir.

---

<sup>56</sup> Avrupa Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, 23 Eylül 2009, s.27.

<sup>57</sup> Nuran Doyrangöl, Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul,2001, s.50.

<sup>58</sup> N. SALTİK, 2007, s.61.

Kontrol Ortamı unsurlarına ilişkin ülkemizdeki başlıca mevzuat aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

### Kontrol Ortamı İle İlgili Başlıca Mevzuat

<b>KONTROL ORTAMI STANDARTLARI</b>	<b>İLGİLİ MEVZUAT</b>
<b>1. Etik Değerler ve Dürüstlük</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</li><li>• 2531 Sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun,</li><li>• 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet Ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu,</li><li>• Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</li><li>• Kamu Görevlileri Etik Rehberi</li><li>• Konuya ilişkin Başbakanlık Genelgeleri</li><li>• Kamu Görevlileri Etik Kurulu İlke Kararları</li></ul>
<b>2. Misyon, organizasyon yapısı ve Görevler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun</li><li>• 217 sayılı “Devlet Personel Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”</li><li>• İdarelerin teşkilat yapılarını düzenleyen mevzuat</li><li>• Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu</li></ul>

<p><b>3. Personelin Yeterliliği ve Performansı</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu/ 2802 sayılı Hakim ve Savcılar Kanunu/ 2914 sayılı Yüksek Öğrenim Personel Kanunu/ 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu/ 3269 sayılı Uzman Erbaş Kanunu/ 3466 sayılı Uzman Jandarma Kanunu/ 4678 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerinde İstihdam Edilecek Sözleşmeli Subay ve Astsubaylar Hakkında Kanun</li><li>• Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Yönetmelik</li><li>• Özürlülerin Devlet Memurluğuna Alınma Şartları İle Yapılacak Yarışma Sınavları Hakkında Yönetmelik</li><li>• İdarelerin hazırladıkları özel yönetmelikler (uzman, kontrolör, müfettiş vb.)</li><li>• Aday Memurların Yetiştirilmelerine İlişkin Genel Yönetmelik</li><li>• Devlet Memurları Sicil Yönetmeliği</li><li>• Yetiştirilmek Amacıyla Yurt Dışına Gönderilecek Devlet Memurları Hakkında Yönetmelik</li><li>• Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik</li><li>• Yükseköğretim Üst Kuruluşları İle Yükseköğretim Kurumları Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği</li></ul>
--	---



<b>4. Yetki Devri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3046 sayılı Kanun</li><li>• 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu</li><li>• 5393 sayılı Kanun</li><li>• İdarelerin teşkilat yapılarını düzenleyen mevzuat</li><li>• Harcama Yetkilileri Hakkında 1 Seri No’lu Genel Tebliğ</li></ul>
-----------------------	--

### **3.4.1.1. Kontrol Ortamı Standartları**

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.

Kamu İç Kontrol Standartlarında kontrol ortamı ile ilgili 4 standart belirlenmiştir.

#### **Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük**

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

1.1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.

1.2. İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.

1.3. Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.

1.4. Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.

1.5. İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.

1.6. İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

## **Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler**

İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

2.1. İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

2.2. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

2.3. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.

2.4. İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.

2.5. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.

2.6. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

2.7. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

### **Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı**

İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

3.1. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

3.2. İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

3.3. Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.

3.4. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.

3.5. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

3.6. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.

3.7. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.

3.8. Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

#### **Standart: 4. Yetki Devri**

İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

4.1. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

4.2. Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

4.3. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

4.4. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

4.5. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.<sup>59</sup>

#### **3.4.2. Risk Değerlendirme**

Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.<sup>60</sup>

Tüm önemli faaliyet düzeyi hedeflere yönelik hem dahili hem de harici risklerin tespit edilmesi adına yeterli bir yönetim sistemi mevcut olmalıdır. Tespit edilen riskler, etkilerine ve gerçekleşme olasılıklarına göre sınıflandırılmalıdır.

<sup>59</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007.

<sup>60</sup> N. Saltık, 2007, s.61.

Risklerin tolere edilme seviyeleri belirlenmeli ve riski ortadan kaldırmak veya azaltmak adına adımlar atılmalıdır. İdarelerin sistematik olarak her yıl riskleri belirlemesini ve analiz etmelerini ve söz konusu risklerin azaltılması için alınacak önlemlerin (kontroller) belirleneceği eylem planları hazırlamalarını gerektirmektedir.<sup>61</sup>

İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.

Türkiye'deki Mali Yönetim Kontrol sisteminde risk yönetimi konusunda sistematik bir yaklaşım bulunmamaktadır. Bu önemli bir görevdir ve Merkezi Uyumlaştırma Birimi ve Strateji Geliştirme Birimleri için kilit bir güçtür. MUB'un temel risk yönetimi usulleri konusunda bilgi ve becerilerini geliştirmesi ve bu becerileri SGB'lere aktarabilmesi gerekmektedir. Daha sonra SGB'ler de risk yönetimi becerilerini kendi idarelerindeki harcama birimlerine aktaracaklardır. Risk değerlendirme bir yönetim süreci olduğundan, harcama birimlerinin bu becerilere sahip olması şarttır. MYK sisteminin tamamına uygulanabilmesi ve "İç Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar'da yer alabilmesi adına, etkili risk yönetimi gereksinimi KMYK Kanunu'na eklenmelidir. Risk yönetimi konusunun ayrıca yıllık faaliyet raporunda ve iç kontrol güvence beyanında açıkça yer alması gerektiği düşünülmektedir.<sup>62</sup>

#### **3.4.2.1. Risk Değerlendirme Standartları**

Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.

Kamu İç Kontrol Standartlarında risk değerlendirme ile ilgili 2 standart belirlenmiştir.

---

<sup>61</sup> Boşluk Analizi Raporu, 2009, s.33.

<sup>62</sup> a.g.e., s.33.

## **Standart: 5. Planlama ve Programlama**

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

5.1. İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.

5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

## **Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi**

İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.<sup>63</sup>

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.

### **3.4.3. 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.

COSO standardı her bir kontrol faaliyeti için uygun politikalar ve usullerin (belgeler ve kılavuzlar dahil) bulunmasını gerektirmektedir. Kontroller doğru şekilde uygulanmalı ve izlenmelidir. Kontrollerden meydana gelebilecek istisnai durumlar veya başarısızlıklar belgelendirilmeli ve takip edilmelidir. Varlıklara ve bilgiye erişime ilişkin iç kurallar bulunmalıdır. Yine belgelerin saklanması ve arşivlenmesine, işlemlerin kaydedilmesine ilişkin iç kurallar mevcut olmalıdır.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007.

<sup>64</sup> Boşluk Analizi Raporu, 2009, s.34.

Kontrol faaliyetlerine örnek olarak;

- Yetki devri ve onay prosedürleri,
- Görevlerin birbirinden ayrılması,
- Kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller,
- İşlemlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi ve gerektiği şekilde yürütülmesi,
- Hesapların mutabakatı,
- Çalışma performansına ilişkin performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Faaliyetlere, süreç ve eylemlere yönelik incelemeler yapılması,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi gösterilebilir.

Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir.<sup>65</sup>

Türkiye’de birçok kontrol faaliyetinin bulunduğu ve ilgili yasa ve standartların var olduğu açıktır. Ancak uygulamada, mevcut prosedürlerin her zaman yazılı olarak belgelendirilmediği bilinmektedir.

#### **3.4.3.1. Kontrol Faaliyetleri Standartları**

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

Kamu İç Kontrol Standartlarında kontrol faaliyetleri ile ilgili 6 standart belirlenmiştir.

---

<sup>65</sup> N. Saltık, 2007, s.62.



## **Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri**

İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

7.1. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

7.2. Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

7.3. Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

7.4. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

## **Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi**

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

8.1. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

8.2. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

8.3. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

### **Standart: 9. Görevler ayrılığı**

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

9.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

9.2. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

### **Standart: 10. Hiyerarşik kontroller**

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

10.1. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

10.2. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

### **Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği**

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

11.1. Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.

11.2. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

11.3. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

### **Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri**

İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

12.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

12.2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

12.3. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.<sup>66</sup>

### **3.4.4. 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 kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007.

<sup>67</sup> N. Saltık, 2007, s.62.

Bilgi sistemleri; faaliyetlerin yürümesi ve kontrolünü olanaklı hale getiren raporlar üretir. Bu sistemler sadece kurumla ilgili olarak üretilmiş verilerle değil, karar almayı ve raporlamayı sağlamak üzere ihtiyaç duyulan kurum dışı işler hakkındaki bilgileri de ele alır. Bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olması gerekmektedir.

#### **3.4.4.1. Bilgi ve İletişim Standartları**

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

Kamu İç Kontrol Standartlarında bilgi ve iletişim ile ilgili 4 standart belirlenmiştir.

#### **Standart: 13. Bilgi ve iletişim**

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

13.1. İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.

13.2. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.

13.3. Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.

13.4. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.

13.5. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

13.6. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

13.7. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

#### **Standart: 14. Raporlama**

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

14.1. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.

14.2. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.

14.3. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

14.4. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

#### **Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi**

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

15.1. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.

15.2. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.

15.3. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.

15.4. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

15.5. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

15.6. İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

#### **Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi**

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

16.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

16.2. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.

16.3. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.<sup>68</sup>

#### **3.4.5. İzleme**

İzleme, iç kontrol faaliyetinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla, kontrol faaliyetinin ve diğer planlanmış işlerin zaman içinde düzgün işleyip işlemediğini inceler. İç kontrolün gözetimi kurumun normal faaliyetleri yürütülürken yapılır. İç

---

<sup>68</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007.

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. Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, eşdeğer kontrolleri ve iç denetimin bağımsız değerlendirilmesini kapsar.

Sürekli izleme faaliyetleri; kontrolün her bir unsurunu içerir ve düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir.<sup>69</sup>

#### **3.4.5.1. İzleme Standartları**

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

Kamu İç Kontrol Standartlarında izleme ile ilgili 2 standart belirlenmiştir.

#### **Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi**

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

17.2. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

17.3. İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

---

<sup>69</sup> INTOSAI, 2004, s.37.

17.4. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

17.5. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

### **Standart: 18. İç denetim**

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

18.1. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.

18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.<sup>70</sup>

İç kontrolün yukarıda açıklanan bu beş unsuru kamu kesiminde iç kontrol için önerilen bir yaklaşımı tanımlayıp iç kontrolün değerlendirilmesi açısından bir temel oluşturur. Bu unsurlar organizasyonun faaliyetlerinin tüm cephesinde kullanılır. Bu unsurlar uygulamaya konulduğunda, organizasyonun faaliyetlerine uygun kapsamlı politikalar ve uygulamalar geliştirmekten, bu beş unsurun faaliyetlerin içine yerleştirilmesini ve faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmasını sağlamaktan yönetim sorumludur.<sup>71</sup> 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.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007.

<sup>71</sup> Internal Control and Accounting Standards, 2004, s.12.

<sup>72</sup> N. Saltık, 2007, s.62.



## 4. İÇ DENETİM

### 4.1. İç Denetimin Tanımı

#### 4.1.1. Denetim Kavramı

Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmak<sup>73</sup> şeklinde tanımlanır. Denetimde temel amaç, örgüt amaçlarının gerçekleştirilme derecelerini saptayarak, örgütün etkililik, ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onun gerçekleştirilmesini sağlamaktır.<sup>74</sup>

#### 4.2.2. İç Denetim Kavramı

İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. Denetim faaliyetinin “iç” olma niteliği kuruluş bünyesinde kuruluşun yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>75</sup>

Devlet yönetiminde; hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak, yönetim sistemlerini geliştirmek, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak; kişiler, birimler ve spesifik denetimler yerine sistem ve süreç odaklı ve de geleneksel teftiş yapılarının bıraktığı olumsuz denetim imajını silmek üzere, iç denetim 2004 (İç Denetim Koordinasyon Kurulu Başkan ve üyeliklerine atama yapılması; Bakanlar Kurulu'nca 1.3.2004 tarihli ve 2004/7449 sayılı Kararname ile kabul edilerek 30 Haziran 2004 tarihli, 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 82 nci maddesine göre, iç denetim ve iç denetçilere ilişkin 63, 64 ve 65

---

<sup>73</sup> Türk Dil Kurumu, Cilt II, s.895.

<sup>74</sup> M. Aksoy, 2008, s.76.

<sup>75</sup> C. Sabri Midyat, Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler-II, Mali Hukuk Dergisi, Sayı130, Temmuz-Ağustos,2007, s.28.

inci maddeler 1 Ocak 2005 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.) yılından itibaren Türk bürokrasisinde yerini almaya başlamıştır.<sup>76</sup>

İç denetimde amaç işletmedeki (kamu idarelerindeki) kontrollerin etkililiğini ölçmek ve bu kontrolleri değerlendirmektir.<sup>77</sup>

İç denetim, yönetim kontrolünün (iç kontrolün) mantıksal bir sonucudur. Avrupa Birliği bağlamında, yönetim kontrolü (iç kontrol) yaklaşımına karşılık gelen birkaç iç denetim modelinden bahsedilebilir. Denetim elemanlarının, denetlenen mali veya diğer kaynaklara ilişkin belli bir oranı yoktur ve bu daha çok denetim tekniklerinin ne derece etkili kullanıldığına bağlıdır. Denetim elemanlarının sayısı, büyük bir üye ülkede 1000 kişi olabileceği gibi küçük veya orta boyutlu bir yönetimde 100 kişi de olabilir.<sup>78</sup>

Örneğin Fransa Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt “iç denetçi” kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyonu ‘müfettiş’ (Inspecteur Principaux Auditeurs - IP ve Inspecteur Auditeurs - IA) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı’na bağlı Inspecteur Auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer Bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak

---

<sup>76</sup> Şener Gönülaçar, Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, 2008, s.2.  
[http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk\\_kamu\\_yonetiminde\\_ic\\_denetim\\_2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf),  
(Erişim:08.10.2011)

<sup>77</sup> Ersin Güredin, Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim, Beta Yayınları, 8. Baskı, Ağustos 1998, s. 5.

<sup>78</sup> Fuat Uzun, İç Denetim ve Fransa Uygulaması, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Eylül 2007 (Cilt:12 Sayı:9), s.6.

kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır.<sup>79</sup>

Türkiye'nin kamu idari örgütlenmesinde, Tanzimat'tan bugüne kendisine örnek aldığı Kıta Avrupası ülkesi Fransa, iç denetim alanında son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'da uygulanan denetim sistemlerini örnek almaktadır. Türkiye'nin kamu idari örgütlenmesinde, Tanzimat'tan bugüne kendisine örnek aldığı Kıta Avrupası ülkesi Fransa, iç denetim alanında son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'da uygulanan denetim sistemlerini örnek almaktadır.

Birliğe yeni üye olanların çoğu bu tip bir iç denetime sahip değildir. Bu ülkelerin bazıları 1989 öncesi rejimlerin uygulamasına dayanan ve vatandaşlardan kamu personeline ilişkin gelen şikâyetleri araştıran veya yolsuzluk iddialarını mali polise gitmeden önce araştırabilen “kontrol ofisi” veya “kontrol heyeti” teşkilatlanmalarına sahiptirler. Bu tip birimler, sistematik bir temelde mali yönetim denetimi gerçekleştirmemektedirler.<sup>80</sup>

Avrupa Birliği uygulamasında kamu mali yönetimi ve kontrolü alanına ilişkin olarak Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control) yaklaşımı kullanılmaktadır. KİMK, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğe uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. KİMK, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsar. Kamuda yönetim kontrolü sistemi yapısal olarak, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim mekanizmalarından ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur.

---

<sup>79</sup> a.g.e., s. 7.

<sup>80</sup> a.g.e., s.6.

İç kontrol kavramı esas itibariyle özel sektörde iş etiği, iç kontrol ve yönetim ilkelerine dayalı olarak mali raporlamayı geliştirmek amacıyla 1985 yılında kurulan COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi – The Committee of Sponsoring Organisations of The Treadway Commission) tarafından geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi genel olarak COSO modeli olarak da anılmaktadır. COSO modeli, iç kontrolün amaçlarının ve bileşenlerinin belirlendiği bütünlük bir çerçeve sunmaktadır.<sup>81</sup>

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third Party Ex-ante Control Approach - üç taraflı ön kontrol yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırma tabi tutmak mümkündür.

Birinci model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği ‘yönetim sorumluluğu (management responsibility) anlayışı’dır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır.

İkinci model; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelere benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol (third party ex ante approach) anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum

---

<sup>81</sup> Parveen Gupta, Jeffrey C. Thomson, Use of COSO 1992 in Management Reporting on Internal Control, 2006, s.27.

tarafından, örneğin Fransa’da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede, third party ex ante yaklaşımın üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir.

Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Kuzey modelinin, yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelere, güney modelinin ise yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınmadığı ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir.<sup>82</sup>

Görüldüğü üzere iki farklı yaklaşım, birbirinden tamamıyla farklı iki kamu iç mali kontrol sistemi ortaya çıkartmaktadır.<sup>83</sup>

Tabloda, İngiltere, Hollanda, Lüksemburg, Portekiz ve Fransa’daki iç denetim uygulama modelleri özetlenmiştir.<sup>84</sup>

Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim	
Ülke Adı	Uygulanan Model
İngiltere	<b>Anglo-Sakson/Kuzey Modeli.</b> Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir.
Hollanda	<b>Anglo-Sakson/Kuzey Modeli.</b> Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Ancak, iç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibariyle mali denetimi yerine getirmektedirler.

<sup>82</sup> M.S. Arcagök, 2006, s. 155.

<sup>83</sup> Pınar Acar, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Maliye Dergisi, 2001, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh234.pdf> (Erişim: 16.112011)

<sup>84</sup> F. Uzun, 2007, s.11.

Lüksemburg	<b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (third party ex ante approach) geçerlidir. İç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından yerine getirilmektedir.
Portekiz	<b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (third party ex ante approach) geçerlidir. Maliye Genel Teftişi adında bir kuruluş aracılığıyla tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşa ek olarak, diğer bakanlıkların da iç denetim birimleri bulunmaktadır.
Fransa	<b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (third party ex ante approach) geçerlidir. Klasik güney modeli uygulamasının temsilcisi Fransa'dır. Maliye Genel Müfettişi ve diğer bazı Bakanlıklarda Genel Müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler denetim görevini üstlenmişlerdir.

Bu farklı sistemler ışığında, AB tarafından aday ülkelere istenen şudur: İşlevsel olarak bağımsız bir iç denetimin (ex post control) sağlanmasıdır. İç denetim yapan birimlerin kurumsal yapılanma şekli, ülkelerin tercihine bırakılmıştır.<sup>85</sup> Ancak, iç denetim birimlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve uluslararası denetim standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu çerçevede, merkezi bir organ, uygulanan standart ve yöntemlere ilişkin koordinasyonu ve denetimi sağlamalıdır.

<sup>85</sup> P. Acar, 2001.

## 4.2. İç Denetimin Bileşenleri

Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklılık ve meslek ahlâk kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur.

### 4.2.1. Değer Katma (Add Value)

Güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır.<sup>86</sup>

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar.

Kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin objektif değerlendirilmesi amacıyla idareyi desteklemek için fonksiyonel olarak bağımsız iç denetçiler görevlendirilmelidir. İç denetçilere verilecek bağımsızlığın oranına göre; kamu idarecilerin hesap verebilirliği daha sağlıklı işleyecektir.<sup>87</sup>

Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katmasıdır.

İç denetim, idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

---

<sup>86</sup> TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (Erişim: 11.11.2011)

<sup>87</sup> İbrahim Atilla Acar, Hüseyin Güçlü Çiçek, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, 23 - 27 Mayıs 2005, <http://www.bayar.edu.tr/~saglikmyo/20malsemp.pdf> (Erişim: 11.11.2011)

#### **4.2.2. Nesnel Güvence Sağlama (Assurance Services)**

Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.

#### **4.2.3. Danışmanlık Hizmeti (Consulting Services)**

Herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.<sup>88</sup>

#### **4.2.4. Standartlara Uygunluk**

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.

Türkiye’de denetim sisteminin etkili olmamasının en önemli nedenlerinden biri, denetim standartlarının geliştirilmemiş olması, dolayısıyla denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilememesidir. Örneğin halen ABD’de denetim elemanlarının raporlarını, nasıl ve ne şekilde hazırlaması gerektiği ile ilgili bir dizi bağlayıcı standart mevcutken<sup>89</sup> Türkiye’de standartlar yerine, herhangi bir

---

<sup>88</sup> TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (Erişim: 12.11.2011)

<sup>89</sup> Selim Arısoy, Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü,2007, [http://www.stratejikboyut.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=304&Itemid=31](http://www.stratejikboyut.com/index.php?option=com_content&task=view&id=304&Itemid=31) (Erişim:12.11.2011)



yükümlülük getirmeyen, müeyyidesi bulunmayan ve görecelilik arz eden “teamüller” geçerlidir.

Standart, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan meslekî bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.<sup>90</sup>

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir meslekî kuruluş olan ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliğ biçiminde yayımlanmaya başlanmış ve mesleğin gelişimine paralel olarak bu tebliğlerin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir kurgu ve üslup içinde bir araya getirilerek İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya çapında kabul görmüştür.<sup>91</sup>

#### **4.2.5. Bağımsızlık**

İç denetimin bağımsızlığı hayati bir meseledir. İç denetim elemanları, çalışmalarını özgürce ve tarafsız biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsızdırlar. Bağımsızlığın olmadığı yerde, denetim elemanı yansız, endişesiz ve önyargısız görüşler sunamaz.

Bağımsızlık (independence), objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik (Objectivity), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve

<sup>90</sup> TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (Erişim: 11.11.2011)

<sup>91</sup> Baran Özeren, İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay, 2000, s.34.

dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını, başkalarınıninkilere bağlamamalarını gerektirir.<sup>92</sup>

#### **4.2.6. Risk Odaklı Denetim**

Denetimin risk odaklı yapılması, denetim faaliyetinin geçmişin hatalarını arama amaçlı ve münhasır bir işlem veya şahsa odaklı yürütülmesi yerine, gelecekte kurumun daha iyi yönetilmesine çevrilmesinin en kısa ifadesidir. Risk odaklı denetim, kaynaklarının sınırsız olmadığını ve münhasıran denetimin de bir kaynak tükettiğini, denetlenmesi gereken birim ve süreçlerin her birinin ayrı ve farklı risklere maruz bulunduğunu ve denetlenecek birim ve süreçlerin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır. Risk odaklı denetim sürecinde, yıllık denetim planının risk odaklı olarak yapılması gerekmektedir. İncelenecek süreçlerin tespit etmek için kurumun risk haritasının çıkarılması ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlanılarak denetim programlanmalı, diğer bir deyişle kurumun genel risk analizi yapılmalıdır. İç kontrolün başarısı, yöneticilerin uygun planlama, organizasyon ve yönetme becerilerinin sonucuna bağlıdır. İç kontrolün kurulması ve geliştirilmesi sorumluluğu yöneticilere ait olup, iç kontrolün başarısından temel olarak yöneticiler sorumludur.<sup>93</sup>

##### **4.2.6.1. Riskin Tanımı**

Her kurumun var oluşunun bir amacı vardır. Özel sektörde var oluş amacı paydaş değerini yükseltmek olarak genellenebilirken kamu sektöründe amaç

---

<sup>92</sup> TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (Erişim: 11.11.2011)

<sup>93</sup> Ferhat Yazgılı, <http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis> (Erişim: 11.11.2011)

genellikle bir hizmetin yerine getirilmesi veya kamu yararına olacak faydalı bir sonucun elde edilmesidir.<sup>94</sup>

Kurumun yönetilmesinin tanımı bu amacı gerçekleştirmek için koyulan hedeflere ulaşmaktır. Amaç ne olursa olsun hedeflere ulaşmak demek, her türlü riskle karşı karşıya kalmak demektir. Hal böyleyken yönetimin görevi, amaca ulaşma olasılığını en üst düzeye çıkaracak şekilde risklere karşılık vermektir.<sup>95</sup>

Risk, kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olay ya da durumlardır. Risk, gelecekte oluşabilecek potansiyel problemlere, tehdit ve tehlikelere işaret eder. Belirli bir sonuca ulaşamama olasılığı ya da istenmeyen bir olayın oluşma olasılığı ve sonuca ulaşamama olasılığı ya da riskin oluşması durumunda sonuca etkisinden oluşur.<sup>96</sup>

#### **4.2.6.2. Risk Türleri**

Risk doğal risk ve kalıntı risk olarak ikiye ayrılır;

##### **4.2.6.2.1. Doğal Risk (Inherent Risk)**

Doğal risk finansal tabloların iç kontrolü yok sayıldığında önemli hatalardan kolayca etkilenmesi durumudur. İşlem süreçlerinin doğalarında var olan içsel, doğal risk seviyesidir. Her işlem sürecinin doğasında az veya çok mutlaka bir risk söz konusudur.<sup>97</sup>

Denetçi doğal riski belirlerken; işinin mahiyeti, finansal raporlardaki yolsuzluklardan kaynaklanan hatalarla ilgili faktörler, önceki denetimin sonuçları, ilk veya tekrarlanan denetim olması, ilgili taraflar, olağandışı işlemler, hesap bakiyelerinin ve işlemlerinin doğru olarak kayıt edilmesi için gerekli olan bilgi

---

<sup>94</sup> The Orange Book, Management of Risk Principles and Concepts, October 2004, HM Treasury United Kingdom (UK), s. 9.

<sup>95</sup> Management of Risk, A Strategic Overview, January 2001, HM Treasury, UK, s.2.

<sup>96</sup> Mark R. Simmons, CIA CFE, <http://www.facilitatedcontrols.com/mrsbio.shtml> (Erişim:12.11.2011)

<sup>97</sup> Ferhat Yazgılı, (Erişim:11.11.2011)

birikimi, varlıkların kötüye kullanılması şüphesi, örnek alınan kütlenin yapılanması gibi faktörleri göz önüne almalıdır.<sup>98</sup>

#### **4.2.6.2 Kalıntı Risk (Residual Risk)**

Riskler uygun iç kontrol yöntemleriyle minimize edilirler. Her işlem sürecinde mevcut iç kontrol uygulamaları sonrası halen mevcut olan artık, kalıntı risk seviyesidir.<sup>99</sup>

Riskler oluşma sıklıklarının ve yaratacakları hasarın bir bileşkesi olarak ölçülürler ve uygun iç kontrol yöntemleriyle kontrol altına alınması sağlanır.<sup>100</sup>

#### **4.2.6.3. Risk karşılama**

Risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra nasıl tepki gösterileceği belirlenir. Bu tepkiler. Riskin yapısına göre verilecek kaçınma, azaltma, paylaşma ve kabullenme biçimindedir.<sup>101</sup>

- Kaçınma; yeni piyasalara açılma gibi işlemlerden uzak durarak riskleri arttıran faaliyetlerden uzaklaşmaktır.

- 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.

---

<sup>98</sup> Gregory Shailer, Inherent Risk and Indicative Factors: Senior Auditors' Perceptions, Managerial Auditing Journal, 13, 1998, s.8.

<sup>99</sup> Ferhat Yazgılı, (Erişim: 11.11.2011)

<sup>100</sup> Ferhat Yazgılı, (Erişim: 11.11.2011)

<sup>101</sup> The Orange Book, 2004, s.11.

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.<sup>102</sup>

Yıllık denetim programları risk odaklı olarak hazırlanır (makro risk analizi). Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenir.<sup>103</sup>

#### **4.2.6.4. Yeni Risk Alanları ile Bunların Olası Etkileri**

Risk yönetim süreçlerinin kamu kurumlarında standartlara uygun olarak henüz oluşturulamaması nedeniyle, kurumsal risklerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi mümkün olmamıştır. Bu nedenle, 2009 yılında iç denetçilerce risk esaslı denetim planları oluşturulurken ortaya konulan riskler, yeni risk alanları niteliği taşımaktadır. Risklerin belirlenmesi sürecinin risk yönetimince yürütülmesini müteakip, yeni risk alanları, risk yönetiminin proaktif çalışmaları ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı çerçevesinde iç denetçiler tarafından ayrıca yapılacak risk belirleme çalışmaları sonucunda öngörülebilecektir.<sup>104</sup>

### **4.3. COSO Bileşenlerinin İç Denetimle İlişkisi**

#### **4.3.1. Kontrol Ortamı ile İç Denetim Arasındaki İlişki**

Kontrol Ortamı ile iç denetim arasında iki yönlü bir ilişki vardır. Birincisi, iç denetçiler çalışmalarını yaparken kontrol çevresi faktörlerini göz önünde bulundurmalarıdır.

---

<sup>102</sup> TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (Erişim: 11.11.2011)

<sup>103</sup> Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü, Sunum Metni, Ankara, 2005, [www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt](http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt) (Erişim: 15.10.2011)

<sup>104</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu, COSO Internal Control Standarts Executive Summary, 2010, s.76.

İkincisi ise güçlü bir iç denetim fonksiyonunun işletmeler açısından taşıdığı önem olup, gereken nitelikte görev yapan bir iç denetim fonksiyonun, organizasyonun kontrol çevresinin güçlendirilmesine katkı sağlayacağıdır.<sup>105</sup>

#### **4.3.2. Risk Değerlendirmesi ile İç Denetim Arasındaki İlişki**

İç denetim açısından iç kontrolün risk değerlendirmesi unsuru, üzerinde önemle durulması gereken bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve çalışmaları sırasında riske dayalı yaklaşımların kullanılması, iç denetçiler için gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır. Diğer taraftan, iç denetçilerin işletmenin önemli ve potansiyel riskleri üzerine yönelmesi, işletmelerdeki risk yönetimini güçlendirici bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>106</sup>

#### **4.3.3. Kontrol Faaliyetleri ve İç Denetim Arasındaki İlişki**

Şirketler belirli alanlarda politikalara sahip olmakla birlikte iç denetçiler mevcut kontrol prosedürlerinin politikaları destekleyip desteklemediğini incelemelidirler. Prosedürlerin, politikaların yöneldiği koşullara açık bir şekilde odaklanmadıkça yararlı olmayacağı açıktır.<sup>107</sup>

#### **4.3.4. Bilgi Akışı ve İletişim ile İç Denetim Arasındaki İlişki**

İç denetçiler, çoğu zaman, farklı ihtiyaçları karşılamak için yıllar önce düzenlenmiş fakat cari ihtiyaçları desteklemeyen bilgi sistemleriyle karşılaşabilirler. İç denetçiler, bilgi sistemlerini cari ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığı açısından değerlendirmek ve görüşlerini raporlamak durumundadırlar.

İç denetçi, bilgi ve iletişim unsuru açısından iç kontrolü değerlendirirken; bilginin tam, zamanında ve eksiksiz olarak gerekli birim ve/veya kişilere iletildiğine,

<sup>105</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1126](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1126) (Erişim:10.11.2011)

<sup>106</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1128](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1128) (Erişim:10.11.2011)

<sup>107</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1128](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1128) (Erişim:10.11.2011)

şirket içerisindeki iletişim kanallarının belirlendiği şekli ile etkin ve verimli çalışıp çalışmadığına dikkat etmelidir.<sup>108</sup>

#### **4.3.5. İzleme ve İç Denetim Arasındaki İlişki**

İzleme unsurunda İç Denetim çok önemli bir role sahiptir. Çünkü, iç denetçiler, oluşturulmuş iç kontrol prosedürlerinin uygunluğunu değerlendirmek için çalışmalar yaparlar. Coso Raporu da bu konuyu vurgulayarak, "iç kontrol değerlendirmelerinin, denetçilerin rutin görevlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu" ifadesine yer vermiştir.<sup>109</sup>

#### **4.4. Avrupa Birliği'nde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi**

Genel anlamda kamu iç mali kontrol sisteminin (PIFC - Public Internal Financial Control) amacı, kamu mali çıkarını korumaktır. Bu amaç doğrultusunda yönetim kontrolü/iç kontrol iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama; ex ante kontrol, ikincisi ise ex post kontrol ya da bir başka ifadeyle iç denetimdir. Ex ante kontrol, mali işlem yapılmadan önce, ex post kontrol ise mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilir. AB Komisyonu'nun bu konuda verdiği mesaj, kontrolleri yapan birimler ve uygulanan usuller itibarıyla, her iki aşamanın tamamen birbirinden bağımsız şekilde yürütülmesi gerektiği yönündedir.<sup>110</sup>

Üye ülkelerdeki sistemlere bakıldığında, çok farklı yönetim kontrol sistemlerinin uygulandığı ve bu durumun olumsuz bir etki yaratmadığı görülmektedir. İç denetçinin, yönetim kontrolü/iç kontrol sürecinde yer almaması esastır. Sadece iç kontrolün değerlendirmesini yapmalı ve bu konuda bir hükme varmalıdır. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç

<sup>108</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1132](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1132) (Erişim: 11.11.2011)

<sup>109</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1134](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1134) (Erişim: 10.11.2011)

<sup>110</sup> P. Acar, 2001, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh234.pdf> (Erişim: 16.11.2011)

denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır.<sup>111</sup>

Avrupa Birliği, COSO (The Committee of Sponsoring Organisations of The Tradway Commission) Modeli olarak da bilinen iç mali kontrol sistemini kabul etmiştir.<sup>112</sup>

#### **4.5. Türkiye’de Kamu İç Denetiminin Kurulması**

Türkiye’nin, 1999 yılında Avrupa Birliği’ne adaylığının kabulü ve ardından da 2005 yılında müzakerelerin başlaması, bürokraside ciddi iyileştirmelerin yaşanmasına vesile olmuştur. Türkiye’nin üyelik yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için toplam 35 fasılda ele alınan müzakere konularından biri de ‘mali kontrol’dür. Bu fasıl, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nu ile birlikte Türkiye’ye iç denetimi de kazandırmıştır.<sup>113</sup>

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 76 yıl uygulandıktan sonra yerini, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na bırakmıştır. Yeni sistemde; Devlet birey ilişkileri yeniden tarif edilmekte ve düzenlenmektedir. Modern temsili demokratik yapının bir gereği olarak, yetkinin kaynağının vatandaş olduğu ve yetkileri kullanan bütün mercilerin vatandaş adına hareket ettiği anlayışıyla; hesap verme sorumluluğu, yönetsel süreçlerin bütün aşamalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Yönetsel örgütlenme içinde ödenek tahsis edilen her bir birim, harcama birimi olarak kabul edilmiş olup yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluk birleştirilmiştir. Hesap verme sorumluluğunun gereği gibi işleyebilmesi için birbiri ile ilişkili çeşitli araçlar

---

<sup>111</sup> Alan Pratley, Avrupa İçin Kamu Harcama Yönetimi El Kitabı, (Çeviren: M.Sait Arcagök, Bahadır Yörük, Yönetim Kontrolü/İç Kontrol, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh296.pdf> (Erişim: 3.11.2011)

<sup>112</sup> P. Acar,2001.

<sup>113</sup> Ş. Gönülaçar, 2008, s.16.



geliştirilmiştir, bunlar: stratejik planlama, performans bütçeleme, saydamlık, raporlama ve denetimdir.<sup>114</sup>

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes of Internal Auditing)'na göre iç denetimin kapsamı: içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar. Bununla beraber yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkililiğini de kapsar. Böylece, esas olarak geçmiş finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin (kamuda Sayıştay) tersine, iç denetimin kapsamı, operasyonların etkililiği, yönetim bilgi sistemleri ile etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içermektedir.<sup>115</sup>

#### **4.6. Türkiye’de İç Kontrol Sisteminin Uygulama Etkinliği**

Türk kamu yönetimindeki iç kontrol sistemi kapsayıcı değildir. Türkiye’de kamu mali yönetimi dışındaki faaliyet alanları ( operasyonel, teknik, idari vb.) ile ilgili olarak ülke genelini kapsayan sistematik herhangi bir genel düzenleme bulunmamaktadır. Konu ile ilgili düzenlemeler, Bakanlıkların ve kurumların özel teşkilat kanunlarında sistematik anlayıştan uzak bir biçimde yer almaktadır. Kamu mali yönetimi dışındaki alanlarda iç kontrol ile ilgili sistematik bir şekilde genel düzenlemenin olmaması bir eksiklik olarak kabul edilmektedir.<sup>116</sup>

Türk kamu yönetiminin esasta, iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği ve iç kontrolü doğru anladığı gözlenmektedir. Türkiye’de, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç

---

<sup>114</sup> Abdulsamet Alkış, Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu, <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/asalkis.pdf> (Erişim: 20.11.2011)

<sup>115</sup> ECIIA, (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing), Konum Raporu, Avrupa’da İç Denetim, İstanbul: TİDE, 2005 [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA\\_KonumRaporu\\_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf) (Erişim: 6.11.2011)

<sup>116</sup> R. Akyel, 2010, s.91.

kontrol sistemini kurmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrol sistemi ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi verilen Maliye Bakanlığı konu ile ilgili ihtiyaç duyulacak tüm önlemleri ülke genelinde almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin yanı sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemi de düzenlenmiştir.<sup>117</sup>

İç kontrolün etkin uygulanması bakımından Türkiye'deki iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, kamu mali yönetiminde iç kontrol sisteminin işletilmesinin ve faaliyetlerinin irdelenmesi gerekmektedir.<sup>118</sup>

Kamu mali yönetimindeki iç kontrollerin isin niteliği gereği önemli olması nedeniyle, uluslar arası standartlara uygun bir oluşum gerçekleştirilmesi pozitif bir durumdur. Mali yönetimde iç kontrolün amacı olan, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve bunların tahsis edilmesinin, uygun maliyetlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ve kaynakların izin verilen amaçlar doğrultusunda verimli ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi önem arz ettiğinden<sup>119</sup> iç kontrolün Türk kamu yönetimi tarafından doğru algılanması iyi bir aşama olarak görülmektedir.

Türkiye'deki etik ortamında önemli boşluklar olduğu söylenemez. Ön mali kontrole tabi tutulan işlemlerin tanımlanmasına yönelik bir yönlendirmenin yapılması da yükün azaltılmasına yardımcı olacak ve böylece Strateji Geliştirme Birimlerinin görüşlerinin dikkate alınmaması ihtimali azalacaktır. Son olarak, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar, görüşlerinin yok sayılması halinde SGB'lerin bilgilendirilmesini sağlayacak şekilde tadil edilmelidir; zira şu anda böylesi durumları kayda geçirme imkanları bulunmamaktadır.<sup>120</sup>

---

<sup>117</sup> a.g.e., s.7.

<sup>118</sup> a.g.e., s.92.

<sup>119</sup> Sayıştay, Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi, Çeviri Dizisi, Ankara, 1997.

<sup>120</sup> Avrupa Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, 2009, s.28.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır.<sup>121</sup>

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslar arası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak belirlenmiştir.<sup>122</sup>

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca kamu kurumlarınca yapılması gereken çalışmalar henüz tamamlanamamıştır. Bu yüzden iç denetçiler, kamu kurumlarında iç denetim yaparken kurumların iç kontrol sistemlerini denetleyememişlerdir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin istemiş olduğu sistematikte kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili veri veya değerlendirme mümkün olmamıştır. Bununla birlikte iç denetçiler kurumlarda iç denetim yaparlarken, kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili bazı tavsiye ve öneri getirebilecek kadar bulgu sağlayabilmişlerdir. İç denetçilerin kurumlarda yaptıkları iç denetimler sonrasında iç kontrol sistemleri ile ilgili öneri ve tavsiyeler İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yayınlamış olduğu Yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporları'nda yer almaktadır.<sup>123</sup>

#### **4.7. Diğer Kontrol Modelleri**

COSO dışında dünyada kabul gören birçok iç denetim modeli olmakla birlikte, önem arz eden bazıları aşağıda sıralanmıştır:

-CoCo Modeli

-COBIT Modeli

-INTOSAI Modeli

---

<sup>121</sup> 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete.

<sup>122</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2009, s.69.

<sup>123</sup> a.g.e., s.73.

#### **4.7.1. CoCo Modeli**

CoCo çerçevesi, Canadian Institute of Chartered of Accountants tarafından 1995 yılında "Guidance on Control" ismiyle yayınlanmıştır. Kısaca "CoCo Raporu" olarak da isimlendirilen çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik çeşitli kriterler ele alınmaktadır. CoCo çerçevesi dört temel unsurdan oluşmaktadır.

- Amaç
- Bağlılık
- Yeterlilik
- İzleme ile Öğrenme

#### **4.7.2. COBIT Modeli**

Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol Amaçları şeklinde Türkçeleştirilen "Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)" ; bilgi teknolojileri ve ilgili teknolojilerde ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve kontrolü temelli bir yapıya sahiptir. COBIT beş unsurdan oluşan bir modeldir.

- Yönetici Özeti
- Yönetim ve Kontrol Çerçevesi
- Kontrol Amaçları
- Denetim İlkeleri
- Yönetim İlkeleri

#### **4.7.3. INTOSAI Modeli**

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, 2004 yılında "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu"nu yayımlamıştır. Bu standartlar kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır;

- Genel Standartlar
- Yeterli güvence
- Destekleyici tutum
- Dürüstlük ve yeterlilik
- Kontrol hedefleri
- Kontrollerin gözetimi
- Ayrıntılı Standartlar
- Belgeleme
- İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı
- İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması
- Gözetim
- Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1143](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1143) (Erişim:09.11.2011)

## 5. SONUÇ

Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirmesi veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul -mutlak değil- güvence sağlayabilir. Hedeflerin başarılması doğrultusunda, yönetime kurum gelişimi veya yetersizliği hakkında bilgi verebilir. Ancak iç kontrol kötü yönetimi kendiliğinden iyi bir yönetime dönüştüremez. Dahası, hükümet politikası ve programlarındaki, demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olup yöneticilerin kontrolleri yeniden tasarlamasını veya kabul edilebilir risk düzeyini bu duruma göre ayarlamasını gerektirebilir. Türkiye de yeni mali yönetim sistemini COSO modelini esas alarak kurmaya çalışmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi hedefleri başaramama olasılığını azaltır. Bununla birlikte, iç kontrolün yanlış tasarlanması ve istenilen şekilde işlememesi riski her zaman mevcuttur. İç kontrol, insan faktörüne bağlı olması dolayısıyla, tasarım kusurları, muhakeme veya yorum hataları, yanlış anlama, özensizlik, aşırı yorgunluk, dikkat dağınıklığı, gizli anlaşma, suiistimal veya umursamazlığa maruz kalabilir.

Türk kamu yönetimi küresel düzeyde genel kabul gören günümüz iç kontrol standartlarına uygun, bütün faaliyetleri içeren bir iç kontrol sistemini uygulama kararlılığını göstermelidir.

Türkiye’de KMYK 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.

## **KAYNAKÇA**

ACAR İbrahim Atilla, ÇİÇEK Hüseyin Güçlü, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, 2005

ACAR Pınar, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, Maliye Dergisi, 2001

AKSOY Mehmet, Kamuda İç Kontrol&İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008

AKYEL Recai, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Manisa, 2010, Cilt:17 Sayı:1

ARCAGÖK M. Sait.& ERÜZ Ertan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2006

ARISOY Selim, Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü, 2007

Avrupa Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, 23 Eylül 2009

CANDAN Ekrem, Bakan ve Üst Yöneticilerin 5018 Sayılı Kanundaki Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirmeler, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:11, 2006

CANDAN Ekrem, Kamu idarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, Mali Yönetim Dergisi, Sayı:38, 2006

DOYRANGÖL Nuran, Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2001

GÖNÜLAÇAR Şener, Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, 2008

GUPTA Parveen ,THOMSON Jeffrey C., Use of COSO 1992 in Management Reporting on Internal Control,2006

GÜLŞEN Hamdi, Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:8, 2006

GÜREDİN Ersin, Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim, Beta Yayınları, 8. Baskı, 1998

HEPWORTH Noel, Audit and Control, CEF Conferance, Slovenia, 2003

HEPWORTH Noel, Control and Internal Audit, UK, 2002

INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, INTOSAI, Brussels, 2004.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, COSO Internal Control Standarts Executive Summary, 2010

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26 Aralık 2007 Çarşamba Resmi Gazete Sayı:26738.

LIU Ta Ming, COLLEGE Hsing Wu, "The Case Analysis on Failureson Enterprise Internal Control in Mainland China", The Journal of Amercan Academy of Business, 2005

Management of Risk, A Strategic Overview, January 2001

Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü, Sunum Metni, Ankara, 2005

MİDYAT C. Sabri, Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler-II, Mali Hukuk Dergisi, Sayı130, Temmuz-Ağustos,2007

ÖZVEREN Baran, İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara:Sayıştay, 2000

SALTIK Nihal, İç Kontrol Öz Değerlendirme Araştırma Raporu, Ankara, 2006

SALTIK Nihal, İç Kontrol Standartları Araştırma Raporu, Ankara, 2007

Sayıştay, Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi, Çeviri Dizisi, Ankara, 1997

SHAILER Gregory, Inherent Risk and Indicative Factors: Senior Auditors'Perceptions, Mangerial Auditing Journal, 1998

The Orange Book, Management of Risk Priciples and Concepts, October 2004, HM Treasury United Kingdom (UK)

TÜMER Sumru, , Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara, 2010

Türk Dil Kurumu, Cilt II

UZUN Fuat, İç Denetim ve Fransa Uygulaması, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt:12 Sayı:9, 2007

UZUNAY Vildan, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara 2007

YILANCI Münevver, İç Denetim, Nobel Yayınları, Ankara, 2006