

Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansıması

Recai Akyel*

Özet: Bir organizasyonun değişimler karşısında sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreç olarak iç kontrol, organizasyonel misyonun gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu yüzden iç kontrolün doğru tanımlanması ve etkin uygulanması gerekmektedir. Günümüzde iç kontrol anlayışı küresel boyutta ortak kabul görmüş bulunmaktadır. İç kontrol ve uygulaması ile ilgili küresel düzeyde standartlar oluşturulmuştur. Türk kamu yönetiminde reform çalışmaları çerçevesinde, gecikmeli de olsa, iç kontrol sistemi kamu mali yönetimi sistemine dahil edilmiştir. Türkiye'de iç kontrol sisteminin işletilmesinin sorunları bulunmaktadır. Türk kamu yönetiminin amaçlarına ulaşmasına büyük katkı sağlayacak olan iç kontrol sistemini etik, düzenli, verimli, etkin ve ekonomik işletmek için çaba gösterilmelidir. İç kontrol sistemi, mali yönetim dışında kalan diğer faaliyetler için de düzenlenmelidir. Uygulamada, iç denetimin ve yüksek denetimin iç kontrol faaliyetlerini değerlendirmesi sağlanmalıdır.

Anahtar Sözcükler: Yönetim, kamu yönetimi, kontrol, iç kontrol, iç kontrol sistemi.

Today's Understanding of Internal Control at a Global Level, its Reflection on Turkey and Assessment on the Practice of Internal Control in Turkey

Abstract: Internal control, as being a dynamic and complementary process that constantly adjusts itself to changes, plays a significant role in achieving organizational mission. Therefore, internal control should be properly defined and effectively implemented. Nowadays, internal control understanding is generally accepted at a global level. Standards related to internal control and its application are formulated globally. Within the framework of public management reform in Turkey, albeit delayed, system of internal control is incorporated in public financial management legislation. There are problems in the application of the system of internal control in Turkey. Efforts should be paid in order to ensure that internal control system, which will significantly contribute to the achievement of the objectives of Turkish public management, operates ethically, smoothly and in an efficient, effective and economic manner. The system of internal control should be regulated for other activities other than financial management as well. In practice, it should be ensured that internal audit and supreme audit review internal control activities.

Key Words: Management, public management, control, internal control, internal control system.

*Dr., Sayıştay Başkanı

Giriş

Yönetim ve organizasyon açısından, “yönetim kontrolü” olarak da adlandırılan iç kontrol önemli bir inceleme alanıdır. Kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan iç kontrol, kurumun dışına da güven vermektedir. İç kontrol kavramının doğru tanımlanması ve yerinde algılanması önemlidir. Ayrıca, iç kontrolün, yönetim, diğer personel, iç denetim ve yüksek denetim ile aralarındaki ilişkinin ve alakanın bir sistematik yaklaşımla belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, iç kontrol ile ilgili hususların hem özel sektör yönetimi, hem de kamu sektörü yönetimi için geçerli olduğu bilinmelidir. Bu yüzden, iç kontrol ile ilgili küresel anlayışı öğrenmek önemlidir.

Bu yazı kapsamında, günümüzde küresel boyutta kabul gören iç kontrol anlayışı, bu anlayışın Türkiye’ye yansımaları ve Türkiye’deki iç kontrol uygulamasının değerlendirilmesi yapılmakta ve bazı önerilere yer verilmektedir.

Günümüzde küresel boyutta iç kontrol anlayışının nasıl olduğunun izahında uluslararası kabul görmüş standartlar incelenmektedir. Zira iç kontrol ile ilgili küresel ortak anlayışın ve ortak kabulün en somut ifadesi küresel bir bağlamda oluşturulan ortak standartlardır. Gerçekten de, 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayımlayan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), ülkeler arasında ortak bir iç kontrol anlayışı oluşturmayı amaçlamıştır. Ayrıca, Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları’nın Türk kamuoyuna duyurulmasının faydalı olacağı kabul edilmektedir.

Yazının kapsamı kamu sektöründe iç kontrol anlayışı ile sınırlı tutulmuş olup; özel sektörde iç kontrol anlayışının izahatına yer verilmemektedir.

Türk kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin yapılanması ve uygulanmasının izahatında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili diğer mevzuat kaynak olarak alınmaktadır. Zira, Anayasaya göre, Türkiye Cumhuriyeti’nde kamu yönetiminin yapılanmasını kanunlar belirlemektedir. Bu yüzden Türk kamu yönetiminin anlatımında ilgili kanunları irdelemek bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Küresel boyutta kabul gören iç kontrol anlayışının ne derece Türk kamu yönetimine yansıdığı açıklanmakta ve Türk kamu yönetimindeki iç kontrol işletiminin mevcut durumu analiz edilmektedir. Ayrıca, Türk kamu yönetiminde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin işletilmesi hususunda öneriler sunulmaktadır.

GÜNÜMÜZÜN KÜRESEL DÜZEYDEKİ İÇ KONTROL YAKLAŞIMI

Bağımsız ülkelerin denetim kuruluşları uluslararası düzeyde işbirliğine giderek, karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımında bulunmaktadırlar. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bu husustaki çabaları ve standart oluşturma

çalışmaları küresel düzeyde kabul görmektedir. Bu genel çalışmalar çerçevesinde, INTOSAI 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayınladı, ardından da 2004 yılında kılavuzu gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınladı (www.issai.org, 2010). Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunun yayınlanması ile Yüksek Denetim Kurumları arasında ortak bir iç kontrol anlayışı geliştirme ve kabullenme amacı vardır.

Bu bölümde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu ile Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları gibi küresel düzeyde kabul görmüş temel metinler çerçevesinde iç kontrol ve iç kontrol süreci ele alınmaktadır (<http://INTOSAI.org>, 2010). Zira, iç kontrol anlayışının küresel düzeyde kabul edilmesinin en somut ve tartışmasız hali söz konusu standartlarda ifade edilmiştir. Bu standartlar da tüm ülkelerin uymayı taahhüt ettiği uluslararası metinlerdir.

İç Kontrolün Tanımı

İç kontrolün tanımını farklı açılardan ve farklı vurgularla birden fazla yapmak mümkündür. İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Tümer, 2010: 11). İç kontrol, aynı zamanda “yönetim kontrolü” olarak da adlandırılmaktadır (Demir, 2010: 23). İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Korkmaz, 2007: 8).

Küresel boyutta kabul edilen tanıma göre ise; iç kontrol, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 6). Bu yazıda, küresel boyutta kabul edilen ve uluslar arası standartta yer verilen iç kontrol tanımı temel alınmıştır. Temel alınan iç kontrol tanımında geçen belirli sözcük ve nitelikleri açıklamak yazının amacına uygun olacaktır.

İç Kontrolün Amaçları

İç kontrolün amaçları şu şekilde sıralanabilir (Arcagök - Erüz, 2006: 152): İç kontrolün amaçları;

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek,

- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek,
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak.

İç Kontrolün Nitelikleri

İç kontrolün bu amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, iç kontrol sistemi kurulurken belirli nitelikleri taşıması gerekmektedir. Bu niteliklere aşağıda yer verilmektedir.

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.

İç kontrol, faaliyetlere ek olarak tesis edilmek yerine, onların içine, ayrılmaz bir parça olarak, yerleştirilmelidir. İç kontrol organizasyonun bünyesine gömülü olarak inşa edilerek, planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası olur ve bu süreçlerin tamamlayıcısı haline gelir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 7). İç kontrol sistemi kurumun misyonunun yerine getirilmesinde etkin rol oynayabilmesi için tamamlayıcı bir süreç olarak teşkilatlanmalıdır.

İç Kontrol Sistemi Yönetim ve Diğer Personel Tarafından Hayata Geçirilir

Örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine makul güvence sağlamak için yönetim tarafından kurulan bir süreç (Hepworth, 2003: 3) olarak tanımlanan iç kontrolde yönetimin ve diğer personelin rol alması gerekir. Yönetim, amaçlarını ve uygulamayı etkin bir şekilde karşılamak için iç kontrol sistemini iyi bir şekilde düzenlemeyi istemelidir. Yönetim, iç kontrol ile ilgili değerlendirme yapabilen kişiler çalıştırmalıdır (Kinney, 2000: 261).

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 olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında (Hepworth, 2002: 1) yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur. Zira, iç kontrol sistemi yönetimin ve organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır.

İç Kontrol Sistemi Kurum Misyonunun Peşinde Olmayı Gerektirir

Her organizasyonun kendine özgü misyonu vardır. Her bir organizasyon esasen kendi misyonunu yerine getirmekle uğraşır. İç kontrol bu misyonun yerine getirilmesinde kilit bir rol oynar (Tümer, 2010: 24). Kurumun misyonu ile alakası olmayan veya örtüşmeyen iç kontrol düzenlemelerine yer verilmemelidir.

İç Kontrol Sistemi Riskleri Karşılama İçin Makul Güvence Sağlar

Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını en yükseğe çıkarmak üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilir de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur.

İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence veremez. Bunun yerine, makul bir güvence düzeyini erişilebilir kabul eder. İç kontrolü çalıştıranların kişiler olduğu unutulmamalıdır. Kişilerin performansı iç kontrolün performansını etkilemektedir. Kişilerin zafiyetleri iç kontrole yansımaktadır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 8).

İç Kontrol Sistemi Hedeflere Ulaşmayı Kolaylaştırır

İç kontrol, genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde düzenlenir. Bu genel hedefler çok sayıda belirlenmiş alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir. Ulaşılmak istenen genel hedeflere aşağıda yer verilmiştir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 9):

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde icra etmek,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerini yerine getirmek,
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak,
- İstisnai, suiistimal, kötü yönetim, hatalı uygulamalar, sahtecilik ve mevzuata aykırılıklar yüzünden meydana gelen kayıplara, kötüye kullanmaya ve hasara karşı kaynakları korumak.

Bu genel hedeflere ulaşabilmek için kurumlar kendi içyapılarına uygun, alt faaliyetleri kapsayan sağlıklı bir iç kontrol sistemi kurmalıdır.

İç Kontrolün Unsurları

Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan İç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 13). Etkin bir iç kontrol sürecinin ön şartı hedeflerin açık bir biçimde belirlenmesidir. Kurumun hedefleri ile iç kontrolün unsurları arasında sağlıklı bir ilişki oluşturulmalıdır. İç Kontrolün unsurları aşağıda açıklanmaktadır.

Kontrol Ortamı

Eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanır. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesini etkileyen atmosferi yaratmanın yanı sıra iç kontrol disiplini sağlayıp iç kontrolün temelini oluşturur. Hangi stratejinin ve ne tür amaçların belirleneceği konusunda kontrol ortamının genel bir etkisi vardır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır.

Bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı kontrol ortamını belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasıdır. Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri, uzmanlığa önem verilmesi, üst yönetimin iç kontrol ile ilgili tavrı, organizasyonun yapısı, insan kaynakları politikaları kontrol ortamını etkileyen öğelerdir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 15).

Risk Değerlendirme

Açık hedefler belirlemek ve etkin bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurum misyonunun ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine çalışılırken karşılaşılan riskleri değerlendirme bu risklere uygun cevabın geliştirilmesi için bir zemin oluşturur.

Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun cevaplar verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirmesi süreci, risk tespiti, risk ölçme, organizasyonun göğüsleyebileceği risk kapasitesini belirleme, risklere verilecek cevapları üretme aşamalarından oluşur.

Organizasyonun çevresel koşulları devamlı olarak değişmekte olduğundan, risk değerlendirmesi süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade eder (INTOSAI GOV 9100, 2004: 19).

Organizasyonun hedeflerini gerçekleştirebilmesi konusunda iç kontrol sadece makul güvence verebilir. İç kontrolün bir unsuru olarak risk değerlendirmesi garantiyi sağlayacak uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesinde kilit rol oynar. İç kontrol, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen riskleri tespit ve analiz etme, bunlara verilecek uygun cevapları belirleme sürecidir. Kamu kuru-

luşları hizmet sunma ve arzulanacak çıktıları elde etme üzerinde etki yaratabilecek risklerle başa çıkabilmek zorundadır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 20).

Kontrol faaliyetleri

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin ve düzeltici önlemlerin maliyetleri bunlardan sağlanacak yararlarla orantılı olmalıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 28).

Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve usullerdir. Kontrol faaliyetlerinin, amaca uygun olması, dönem boyunca sürekli planlandığı şekilde işlev görmesi ve maliyetinin uygun, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekir.

Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur. Bu faaliyetler arasında ortaya çıkarıcı ve önleyici türden bir dizi kontrol faaliyeti bulunur. Kontrol faaliyetleri farklı farklı olduğu gibi, bir dizi politika ve prosedürü de kapsar. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 29). Kontrol faaliyetlerinden örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- Yetki devri ve onay prosedürleri,
- Görevlerin birbirinden ayrılması (yetkiyi devretme, uygulama, kaydetme, inceleme),
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller,
- Teyitler,
- Mutabakatlar,
- İşgörme performansına yönelik incelemeler,
- Faaliyetler, süreçler ve eylemler ile ilgili süreçler,
- Gözetim (görevlendirme, gözden geçirme, onay verme, yönlendirme ve eğitim).

Kurumlar, ortaya çıkarıcı ve önleyici kontrol arasında uygun bir denge kurmalıdır. Düzeltici önlemler, hedefleri gerçekleştirmek bakımından kontrol faaliyetlerini tamamlayıcı bir gerekliliktir. Tek tek kontrollerin olumsuzluklarını telafi etmek için karma kontrollerden yararlanmak suretiyle, kurumların ortaya çıkarıcı ve önleyici kontrol faaliyetleri arasında uygun bir denge kurmaları gerekir.

Bir kontrol uygulamaya konduğunda, etkinliğinin sağlanması konusunda güvence verilmesi önem arz eder. Sonuç olarak, düzeltici önlemler kontrol faaliyetlerini tamamlayan bir gerekliliktir. Ayrıca, kontrol faaliyetlerinin sadece iç

kontrolün bir unsuru olarak biçimlendirildiğinin açık olması gerekir. Kontrol faaliyetleri iç kontrolün diğer dört unsuru ile bütünleştirilmelidir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 30).

Kontrol faaliyetleri çerçevesinde, ayrıca bilişim teknolojileri ile ilgili kontrol faaliyetleri de önemlidir. Bilişim teknolojisinde ilerleme kaydedildiğinde, organizasyonlar faaliyetlerini gerçekleştirmek ve önemli bilgileri işleyip muhafaza etmek ve raporlamak için giderek artan biçimde bilgisayarlı bilişim sistemlerine tabi olur. Sonuç olarak, bilgileri işleyip saklayan sistemlerin ve bilgisayar ortamında bulunan verilerin güvenilirliği, korunması ve verilerin raporlanması organizasyonun hem yönetimi hem de denetçileri açısından önemli bir meseledir. Bilişim sistemleri özel ve nitelikli türden kontrol faaliyetlerini gerektirmekle birlikte, bilişim teknolojisi kendi başına bir kontrol meselesi değildir. Pek çok kontrol faaliyetinin ayrılmaz bir parçasıdır. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 31).

Bilginin işlenmesinde otomatik sistemlerin kullanılması organizasyonun dikkate alması gereken bazı riskleri doğurur. Bilişim sistemleri spesifik türden kontrol faaliyetlerini gerektirir. Bilişim teknolojisi kontrolleri, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki ana gruptan oluşur. Bilgisayar sistemleri üzerindeki genel kontroller ve uygulama kontrolleri birbirleriyle bağlantılıdır. Bilişim teknolojisinde meydana gelen hızlı değişiklikler, kontrol hedeflerinin esasını değiştirmemekle birlikte, etkin kalabilmeleri bakımından kontrollerin mükemmelleştirilmesini gerektirir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 32).

Bilgi ve İletişim

Etkin bilgi ve iletişim bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Kurum yönetimi kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve vaktinde iletişim kurmaya ihtiyaç duyar. Hedeflerini gerçekleştirmek için kurumun her kesiminde bilgiye ihtiyaç vardır.

Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Etkin bir iç kontrol ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekir.

Grupların ve kişilerin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmelerini sağlayarak onların beklentilerini karşılaması gereken bilgiler iletişimin esasını oluşturur. En kritik iletişim kanallarından biri yönetim ile personel arasında olanıdır. Tüm personel kontrol sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerini sağlayacak şekilde, üst yönetimden net mesajlar almalıdır.

Kurum içi iletişim, kurum personeli arasında etkin iç kontrolün önem ve ilgisine yönelik bilinci yükseltmeli, kurumun risk göğüsleme kapasitesi ile risk

kabulleri arasında güçlü bir bağlantı kurmalı ve iç kontrol unsurları üzerinde önemli etki yaratıp, desteklenmesinde personelin rol ve sorumluklarını fark etmesini sağlamalıdır. Yönetim kurum içi ve kurum dışı iletişimlerden elde edilen girdilere dayalı olarak gerekli önlemleri zamanında almak ve bu önlemleri izlemek zorundadır. Tüm iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi için bilgi ve iletişim gereklidir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 36 - 39).

İzleme

İç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 40).

İç kontrol sistemleri, dönem içindeki sistem performans kalitesini değerlendirmek amacıyla, izlenmelidir. İzleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri, özel değerlendirmeler veya her ikisinin birleşimi aracılığıyla gerçekleştirilir.

İç kontrolün sürekli izlenmesi kurumun normal, tekrarlanan çalışma faaliyetlerini kapsar. Bu tür izleme faaliyetleri arasında düzenli nitelikteki yönetim ve gözetim faaliyetleri ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemler bulunur. 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.

Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen, risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler. Özel nitelikli tekil değerlendirmeler iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesini içerir ve önceden belirlenmiş metotlara ve usullere dayalı olarak iç kontrolün arzu edilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına alır.

İzleme fonksiyonu denetim bulgularının ve tavsiyelerinin yeterli bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır. İç kontrol yetersizlikleri yönetimin uygun kademelerine rapor edilmelidir.

İç kontrolün izlenmesi; denetimlerin ve diğer incelemelerin bulgularının yeterli şekilde ve hemen çözüme kavuşturulmasını hedefleyen politikaları ve prosedürleri kapsamalıdır. Çözüm süreci, denetimin veya incelemelerin sonuçları yönetime rapor edildiğinde başlar ve önlemler alındıktan sonra tamamlanır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 42).

İç Kontrol unsurları, kamu kesiminde iç kontrol için tavsiye edilen bir yaklaşımı tanımlayıp iç kontrolün değerlendirilmesi açısından bir temel oluşturur. İç kontrol unsurları organizasyonun faaliyetlerinin tüm cephesinde kullanılır. İç kontrol unsurları uygulamaya konulduğunda, organizasyonun faaliyetlerine uygun düşecek kapsamlı politikalar, prosedürler ve uygulamalar geliştirmekten

yönetim sorumludur. İç kontrol unsurlarının faaliyetlerin içine yerleştirilmesini ve faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmasını sağlamaktan yönetim sorumludur (INTOSAI GOV 9100, 2004: 12-13).

İç Kontrol Sürecinde Roller ve Sorumluluklar

Organizasyon içindeki herkesin iç kontrol ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. Organizasyon içindeki herkes kendi özel sorumlulukları bağlamında iç kontrole müdahildir. İç kontrolde sorumluluk, işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Kurumun bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır (Aksoy, 2008: 9). Etkili bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanlar yaşamsal öneme sahiptir. İç kontrol sürecinde rol oynayanlar aşağıda belirtilmektedir.

Yöneticiler

Yöneticiler, iç kontrol sisteminin tasarlanması, yazılı hale getirilmesi, uygulanması, düzgün işletilmesinin gözetilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludur. Yöneticilerin sorumlulukları organizasyon içindeki fonksiyonlarına ve organizasyonun karakteristik özelliklerine bağlı olarak farklılık göstermektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 43). Bir kurumun tüm aktivitelerinden doğrudan sorumlu olan üst yöneticilerin İç kontrol sistemine duyarlı olmaları iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışmasını olumlu etkileyecektir. Üst yöneticilerin çalışanları yönlendirmesi, eşgüdümü ve denetimi iç kontrol sisteminin doğru çalışmasını sağlayacaktır. Üst yöneticinin iç kontrol sistemi ile ilgili yaklaşımı ve tavrı hayati derecede önemlidir.

İç Denetçiler

İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetçiler iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi bakımlarından yönetimin sorumluluğuna sahip değillerdir.

Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve Ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgiler sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. İç kontrol konusunda çok değerli bir bilgi ve danışma kaynağı olmalarına rağmen, iç denetçiler güçlü bir iç kontrol sisteminin ikamesi olarak düşünülmemelidir. İç denetim bulgularının ve tavsiyelerinin iç kontrol izleme

fonksiyonu çerçevesinde hemen yerine getirilmesi gerekir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 44).

Diğer Personel

İç kontrol kurumda bulunan herkesin açık ya da zımnî biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde rol oynarlar. Personel, faaliyet sorunları, sosyal davranış kurallarına aykırılıklar ve politika ihlalleriyle ilgili raporlamadan sorumludur (INTOSAI GOV 9100, 2004: 45). İç kontrol yönetim sürecinin içerisine yerleştirildiğinden kurum içindeki her kişiyi ilgilendirmektedir.

Kurum Dışı Gruplar

Kurum dışındaki gruplar da iç denetim sürecinde önemli rol oynarlar. Bu gruplar organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilirler veya iç kontrolü hayata geçirmek için yararlı bilgiler sağlayabilirler. Ancak organizasyonun iç kontrol sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, düzgün işletilmesinden, sürdürülmesinden veya yazılı hale getirilmesinden bu gruplar sorumlu tutulamazlar. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 46).

Yüksek Denetim Kurumları

Yüksek denetim kurumları iç kontrolün kamuda etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayınladı. 2004 yılında kılavuz yeniden gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınlandı. Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunun yayınlanması ile Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) arasında ortak bir iç kontrol anlayışı geliştirme amacı vardır.

Yüksek denetim kurumunun uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Yüksek denetim kurumları bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler. İç kontrol, İzleme fonksiyonu çerçevesinde, yüksek denetim kurumunun denetim bulgularının ve tavsiyelerinin yeterli bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır (Sayıştay, 1997b: 20-21). Yüksek denetim kurumu denetçilerinin iç kontrol değerlendirmesi şu hususları içermelidir:

- İç kontrollerin değerlendirildiği riskin öneminin ve hassasiyetinin belirlenmesi,
- Kaynakların kötüye kullanımının ortaya çıkaracağı duyarlılığın değerlendirilmesi; ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik konusunda hedeflere varmadaki başarısızlığın veya hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği zorunluluklar bakımından yetersizliğin değerlendirilmesi; yasalara ve düzenlemelere aykırılığın değerlendirilmesi,

- İlgili iç kontrollerin tespit edilmesi ve kavranması,
- İç kontrolün etkinliği hakkında halihazırda bilinenlerin belirlenmesi,
- İç kontrol tasarımının yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- İç kontrollerin etkin olması durumunda, bunun testler aracılığıyla saptanması,
- İç kontrol değerlendirmeleri hakkında rapor verilmesi ve gerekli düzeltici önlemlerin irdelenmesi (INTOSAI GOV 9100, 2004: 46-47).Yüksek denetim kurumları denetlenen kurumlarda yüksek nitelikli ve etkin iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi üzerine yoğunlaşmalıdır (Sayıştay, 2000; 28).

Yüksek denetim kurumlarının iç kontrol sistemleri üzerindeki denetimleri ve denetim sonucu düzenlenen raporları faydalıdır. Yüksek denetim kurumları denetim konuları içine iç kontrol sistemlerinin denetimini almalıdır. Kurumlar da yüksek denetim kurumlarının iç kontrol sistemlerinin denetimi ile ilgili bulgularını önemsemeli ve gereğini yerine getirmelidirler.

Yasa Koyucular ve Düzenleyiciler

Yasa koyucular ve düzenleyiciler, iç kontrolle ilgili kuralları koyup direktifler verirler. İç kontrolün yaygın biçimde anlaşılmasına katkı sağlarlar (INTOSAI GOV 9100, 2004: 47).

İç Kontrol İle İlgili Vurgulanması Gereken Önemli Hususlar

İç kontrol sistemi bir zorunluluktur: İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen her kurumda iç kontrol vardır. Belirli iç kontrollerin olmadığı hiçbir kurum misyonunu gerçekleştirmez (ECIIA, 2005: 21).

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 olmadığı farkında olmak özellikle önemlidir (ECIIA, 2005: 22).

İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur: Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirme için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır (Tümer, 2010: 29).

İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır: İç kontrol, genel hedeflerin gerçekleştirilmesini kendi kendine sağlayamaz. Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin, kurum hedefleri-

ni gerçekleştirmesi ve ya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul güvence sağlayabilir, mutlak güvence sağlayamaz. Hedeflerin başarılması doğrultusunda, yönetime kurum gelişimi veya yetersizliği hakkında bilgi verebilir. Ancak, iç kontrol kötü yönetimi kendiliğinden iyi bir yönetime dönüştüremez. 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.

Organizasyonel değişiklikler ve yönetimin tutumu iç kontrolün etkinliği ve sistemi çalıştıran personeli derinden etkiler. Yönetimin, bu nedenle, kontrolleri süreklilik temelinde gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele duyurması ve kontrollere uyarak örnek oluşturması gerekmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 11).

İç kontrol yönetime güveni sağlar: Yönetimi geliştirmeyi amaçlayan önlemlerin bir parçası olarak, kurum yönetiminin iç kontrol sistemiyle ilgili görev ve sorumluluklarını yerine getirdiğini göstermesi gittikçe daha fazla oranda istenmektedir. Bu nedenle, kurum yönetiminin sadece, etkin iç kontrol işletimi ve bunlara sahip olduğunun güvencesini vermesi yetmemekte, aynı zamanda bu gerçekleri üçüncü taraflara, yönetim kuruluna, dış denetçilere, hatta kamuya gösterebilmeleri gerekmektedir (ECIIA, 2005: 22).

Üst yönetim iç kontrol sistemine duyarlı olmalıdır: Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştikçe bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Yönetim, kontrolleri de uygulamalı ve en önemlisi, düzenli gözden geçirme çalışmaları yaparak ve kendi ilgili bölümlerinden dönemsel raporlar alarak, kontrollerin etkin ve amaca uygun çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır. Bu güvence faaliyeti, iyi kontrol çerçevesinin olmazsa olmaz bir parçasıdır, fakat bazen yönetim bu güvence faaliyetini ihmal edebilmektedir (ECIIA, 2005: 22).

İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması, iç kontrol sistemini etkiler (Bozkurt, 2010: 133).

İç kontrol sisteminin sağlıklı çalışması için iç denetime ihtiyaç vardır: İç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmek için gerektiği gibi çalıştığı konusunda objektif bir güvence vererek, yönetimin faaliyetlerine destek olur. İç denetim faaliyeti, aynı zamanda, danışmanlık hizmetleri vererek, yönetimin iç kontrol sistemini geliştirme çabalarını kolaylaştırarak ve örgütsel değişikliklerin sistem üzerindeki etkileri hakkında önerilerde bulunarak da yönetime destek olacaktır (ECIIA, 2005 : 22).

İç denetimin yönetimden sorumlu olanlara güvence ve danışmanlık hizmeti sunarak, katkı sağladığı görülmektedir. Güvence hizmeti konusunda, iç denetim

faaliyeti, iyi yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sağlamak amacına yönelik süreçlerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda objektif bir güvence sağlayarak yönetim güvencesini destekler. Danışmanlık hizmeti konusunda ise, iç denetim yaptığı çalışmaların bir parçası olarak, bu alanlardaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunur, be gelişmelere imkan sağlar ve danışmanlık hizmetleri verir (ECIIA, 2005: 25).

GÜNÜMÜZ KÜRESEL İÇ KONTROL ANLAYIŞININ TÜRKİYE'YE YANSIMASI VE TÜRKİYE'DEKİ İÇ KONTROL UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yazının bu bölümünde günümüz küresel iç kontrol anlayışının ve standartlarının Türk kamu yönetimine ne derece yansıdığı irdelenmektedir. Ayrıca, Türk kamu yönetimindeki iç kontrol işletiminin ve uygulamasının değerlendirilmesi yapılmaktadır. Türk kamu yönetimindeki iç kontrol yapılanmasını açıklayabilmek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer mevzuatın iç kontrol ile ilgili düzenlemelerini irdelemek ile mümkün olabilmektedir.

Türk kamu yönetimi iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsemiştir: Türkiye'de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini kurmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrol sistemi ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevini de Maliye Bakanlığına vermektedir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili ihtiyaç duyulacak tüm tedbirleri ülke genelinde almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin yanı sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim sistemi de düzenlenmiştir (Akyel - Söyler, 2010: 1011).

Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol sürecini düzenleyen yasa ve ikincil ve üçüncül düzenleyici metinler incelendiğinde, tamamen günümüzün küresel anlayışına uygun bir iç kontrol süreci oluşturulduğu anlaşılmaktadır. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları düzenleyen yönetmelik ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemelerin INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi gibi uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmış olduğu görülmektedir.

Kamu mali yönetimindeki iç kontrollerin işin niteliği gereği önemli olması nedeniyle, uluslararası standartlara uygun bir oluşum gerçekleştirilmesi pozitif bir durumdur. Ülkelerin ortak bilgi ve deneyiminden istifade etmek faydalıdır. 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 tespiti önem arz etmektedir (Sayıştay, 1997a: 1).

Türk kamu yönetimindeki iç kontrol sistemi kapsayıcı değildir: Uluslararası genel kabul görmüş anlayışa göre, İç kontrol sisteminin kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaması gerekir. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun ti-

pine ve karşılaştığı risklere göre farklılık göstermelidir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmamalıdır (ECIIA, 2005: 22).

Türkiye'de kamu mali yönetimi dışındaki faaliyet alanları (operasyonel, teknik, idari vb.) ile ilgili olarak ülke genelini kapsayan sistematik herhangi bir genel düzenleme bulunmamaktadır. Bu 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 olmamasını ciddi bir eksiklik olarak kabul etmek gerekir.

Türk kamu yönetiminde eskiden beri merkezi ve otoriter ağırlıklı bir iç kontrol mekanizmaları açısından geleneksel ve güçlü bir yapının var olduğu söylenebilir. Ancak, dünyada değişen kontrol anlayışı paralelinde yeni sistem ve mekanizmaların zamanında Türk kamu yönetimine kazandırılmadığı da aşikârdır. Türk kamu yönetiminde yapılan bir kısım düzenleme ve çalışmalara rağmen, kurumlardaki iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik faaliyetlerin gereken ölçüde olmadığı söylenebilir (SGB, 2007: 7-8).

Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sisteminin Yapılanması

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemiş bulunmaktadır (Resmi Gazete, 2003, 25326 sayı). Kanuna göre, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir ve izlenir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan konu ile ilgili düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir (basbakanlık.gov.tr/ 2010):

Mali kontrol; kanuna göre, mali kontrol, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade eder.

Üst yöneticilerin sorumluluğu; kanuna göre, üst yöneticiler, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler (Koçdemir, 2007: 9).

İç kontrol; kanuna göre iç 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında

ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir (Koçdemir, 2007: 43).

İç kontrolün amacı; kanuna göre, iç kontrolün amacı (IDKK, 2010a; 29);

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

Kontrolün yapısı ve işleyişi; kanuna göre, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır (Tosun - Cebeci, 2006: 132).

Ön mali kontrol; kanuna göre, ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Maliye Bakanlığınca yürütülecek hizmetler; kanuna göre, mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk ve kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine maliye bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonu-

cunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.

Kamu idarelerinin sorumluluğu; kanuna göre, mali karar ve işlemlere ilişkin her türlü kayıt, bilgi ve belgeler, kamu idareleri tarafından düzenli olarak muhafaza edilir.

Kamu idareleri ve görevlileri; mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ait bilgi ve belgeleri denetimle görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermek zorundadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ana kabullerinden biri de, mali yönetim ve kontrolde yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimlerine inisiyatif vermektir. Bu bağlamda bütçenin sahibi ve uygulayıcısı kamu kurumlarının oluşturulan kontrol ve denetimlerde de büyük bir ağırlığı söz konusudur. Bu anlamda ilgili kurumların dışında yer alan kontrol mekanizmaları bertaraf edilerek özellikle iç kontrol ve iç kontrolün bir unsuru olan iç denetime ayrı bir önem verilmiştir. İdarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde kontrol sistemini kurmak, işletmek, değerlendirmek idarelere görev olarak verilmiştir (Çolak, 2008: 265).

Merkezi Uyumlaştırma Birimleri; İç kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi oluşturulmuştur. İç kontrol standartlarına uyumun sağlanması ve uygulamanın izlenmesi amacıyla merkezi bir birim oluşturulması sistemin güvencesidir (Örenay, 2010: 139-140).

Mevcut kontrol sistemi Fransız modeline dayanmaktadır. Kontrol işlemleri ağırlıklı olarak harcama öncesine ve harcamaya yöneliktir. Bu haliyle iç kontrol sistemi daha çok girdiler üzerine odaklanmış olup, süreçlere, çıktılara ve sonuçlara yoğunlaşmamaktadır. Dikkat denetim üzerine yoğunlaşmakta ve iç kontrol gölgede kalmaktadır (Demir, 2006: 287).

Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sisteminin İşletilmesi ve Faaliyetleri

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 (Resmi Gazete, 2007, 26738 sayı). Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak belirlenmiştir (IDKK, 2009: 69).

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 Tebliğinin 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 temin edebilmişlerdir. İç denetçilerin kurumlarda yapmış oldukları iç denetimler sonrasında iç kontrol sistemleri ile ilgili öneri ve tavsiyeler İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yayınlamış olduğu Yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer almaktadır. 2009 yılı uygulamaları ile ilgili değerlendirmelere aşağıda yer verilmektedir (IDKK, 2010: 73-76).

Tanımlanmış Riskler

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde yer alan risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi başlıklı 6 numaralı standart gereğince; kamu kurumlarının, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemeleri, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmeleri ve risklere karşı alınacak önlemleri belirleyerek eylem planları oluşturmaları gerekmektedir.

Söz konusu standardın kamu kurumları bünyesinde hayata geçirilmesiyle birlikte kurumlar, risk belirleme ve değerlendirme çalışmalarını sistematik bir şekilde gerçekleştirmiş olacaklardır. Ancak, Kamu İç Kontrol Standartlarının kamu kurumlarında henüz tam olarak uygulanmaya başlanmamış olması nedeniyle, analizler, önlemler ve planlar henüz yapılamamaktadır.

Kurumların mevzuatta tanımlanan teşkilat yapısı, yetki, görev ve sorumlulukları çerçevesinde, çok sayıda iş süreci ve buna paralel çok sayıda kontrol ürünleri bulunmakla birlikte, mevcut yapıların Kamu İç Kontrol Standartlarına uygun hale getirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmadığından, iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri gibi bileşenlerin standartlara uygun bir şekilde henüz hayata geçirilememiş olması, esasen tüm kamu kurumları açısından başlı başına bir yapısal risk olarak karşımıza çıkmaktadır (IDKK, 2010: 73).

Kurumsal amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek risklerin tanımlanması hususunda 2009 yılı içerisinde iç denetçiler tarafından belirlenmiş olan ve kurumsal faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine engel oluşturabilecek yapısal risklere aşağıda yer verilmektedir (IDKK, 2010: 73-76):

- Gelirlerin gerektirdiği şekilde ve tutarda tahakkuk ettirilememesi nedeniyle alacakların zaman aşımına uğraması.

- Yönetim birimlerinde yürütülen bazı faaliyetlere ilişkin güncel, kapsamlı ve mevzuata uygun yazılı prosedür ve düzenlemelerin hazırlanmaması.
- Yapılan işlerle ilgili etkili bir takip ve kontrol sisteminin olmaması.
- Yürütülen faaliyetlerin izlenmesi ve değerlendirilmesi ile karar ve politika oluşturulması sürecinde gerekli olan bilgilerin tam, doğru, güvenilir ve anlaşılır bir şekilde kaydedilmesi ve raporlanmasında eksiklikler olması.
- Personelin hizmet içi eğitim eksiklikleri bulunması.
- Bürokratik işlemlerin yavaşlığı ve performans değerlendirme sistemlerinin yetersizliği
- Bütçe yetersizliği.
- Teknolojik araç ve gerecin etkin ve verimli kullanılmıyor olması, bilgi işlem sistem güvenliğinin etkin bir şekilde sağlanamaması, birimlerde bilgi işlem, teknik donanım ve bakım ekiplerinin olmaması ve merkezi destek birimlerinin yetersizliği.
- Denetlenecek birimlerde kullanılan bilgi teknolojisinin ağ yapısı, ulaştığı kullanıcı uç birimler, yetkilendirme seviyeleri, kullanım için gerekli eğitim ihtiyaçları, veri tabanı güvenliği ve gerek donanım gerekse yazılımda duyulacak restorasyon veya revizyon ihtiyacı.
- İşlem hacminin büyüklüğü karşısında personel sayısının yetersiz kalması.

Yapılan İç Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği ve Yeterliliği

2009 yılı içinde yapılan denetimlerde risklerin mevcut kontroller tarafından karşılanma düzeyiyle ilgili olarak yapılan değerlendirmelerin büyük çoğunluğunda, mevcut kontrollerin daha çok ilgili mevzuatlar ve yürütülen faaliyetler çerçevesinde sisteme dahil edildiği ancak bunların yeterliliklerinin oldukça sınırlı olduğu görülmüş, yeterli olmayan hususlarda ise öneriler getirilmiştir. İç denetçilerin daha ziyade tespit ettikleri riskleri bertaraf etmede uygun iç kontrol önerileri geliştirmelerinin yanı sıra mevcut kontrollerin etkinliğini artırmak yönünde de tavsiyelerde buldukları görülmektedir. Mevcut kontrollerin yeterliliğine yönelik bazı tespitler aşağıda yer almaktadır (IDKK, 2010: 75):

- İş ve işlemlere ilişkin idari hiyerarşi içerisinde gerçekleştirilen kontroller ile strateji biriminde yapılan ön mali kontrol dışında, idari yapının tümünü kapsayan ve esasları önceden belirlenmiş kontrol sistemlerinin bulunmaması.
- Mevcut kontrollerin birimler ya da süreçler itibarıyla sistematik ve düzenli bir şekilde oluşturulmaması.

- Kontrol önlemlerinden bazılarının yazılı olmaması, teamüle dayalı olması.
- İş ve işlemlere ilişkin süreç analizlerinin yapılmaması ve süreç akış şemalarının oluşturulmaması.
- Personelin görev tanımları ile yetki ve sorumluluk dağılımlarında eksiklikler ve zayıflıklar olması.

Türk kamu yönetiminde mevcut iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin az ve yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Bunun birden fazla sebebi olduğu ileri sürülebilir. Başta üst yöneticiler olmak üzere ilgili personelin iç kontrol sisteminin önemini kavramış olmamaları, önemli sebeplerden biridir. Türk yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ın denetim konuları arasında kurumların iç kontrol sistemlerinin denetiminin bulunmaması diğer önemli bir sebeptir. Diğer bir neden olarak da, iç kontrol sistemlerinin kurumların tüm faaliyetlerini kapsayıcı nitelikte olmaması söylenebilir.

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 pro-aktif çalışmaları ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı çerçevesinde iç denetçiler tarafından ayrıca yapılacak risk belirleme çalışmaları sonucunda öngörülebilecektir (IDKK, 2010: 76).

Mevcut Kontrollerin Etkinliği Konusunda Verilen Görüş ve Öneriler

İç denetçiler tarafından; yönetimlerin karşı karşıya kaldığı ve bizzat iç denetçiler tarafından tespit edilen riskler karşısında, bu risklere yönelik yönetimlerce oluşturulan mevcut kontrollerin etkinliği konusunda verilen bir kısım görüş ve önerilere aşağıda yer verilmektedir (IDKK, 2010: 76):

- Riskleri ve kontrolleri tanımlayabilmek için, kurumların öncelikle birimler bazında hizmet standartlarını belirlemesi.
- Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapılması yerine, öncelikle risklerin belirlenmesi ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetlerinin oluşturulması veya mevcut kontrollerin revize edilmesi.
- İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi için, kurumlarda otomasyon sistemlerinin etkinliğinin ve güvenliğinin sağlanması.

- Her birimde iş akış süreçlerinin çıkarılması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla bir eylem planının hazırlanması.
- Çalışanların risk ve kontrol kavramlarını algılamalarına yönelik eğitimler ve çalıştaylar düzenlenmesi.

Türk kamu yönetimindeki mevcut iç kontrol uygulamalarının ve faaliyetlerinin daha etkin hale getirilebilmesi için daha kapsamlı ve önemli üç tedbirin alınması faydalı olacaktır. Birincisi, başta üst yöneticiler olmak üzere ilgili personelin iç kontrol sisteminin önemini kavramaları hususunda eğitim ve bilinçlendirme çalışmalarına ağırlık verilmelidir. İkincisi, Türk yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ın denetim konuları arasına kurumların iç kontrol sistemlerinin denetiminin bulunması sağlanmalıdır. Üçüncüsü, Kurumlarda oluşturulacak İç kontrol sistemlerinin kurumların tüm faaliyetlerini kapsayıcı nitelikte olması sağlanmalıdır.

İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesinde İç Denetim Uygulama Yetersizliği

İç kontrolün bir unsuru olarak beliren iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla sahip bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, uygunluk denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi olmak üzere beş temel faaliyet alanını içermektedir (Söyler, 2007: 106). Uluslararası İç Denetim Standartlarının Performans Standartlarında, iç denetim faaliyetinin, iç kontrolün etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollerin geliştirilmesine yardımcı olması gerektiği belirtilmektedir (Gürkan, 2010: 170).

İç denetimin iç kontrol sisteminin sağlıklı işletilmesi bakımından önemini hiçbir kimse yadsıyamaz. Sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim sistemi de kurulmuş olmalıdır. Oysa Türk kamu mali yönetimindeki iç denetim sistemi, uygulamada henüz sağlam ve güçlü olmaktan oldukça uzaktır. Ayrıca, kamu mali yönetim dışındaki faaliyet alanlarında da henüz yer almamaktadır. Kurumların iç denetim birimleri henüz iç kontrol sistemlerini değerlendirememektedirler (Gürkan, 2010: 175). Türk kamu yönetiminde İç kontrol sisteminin geliştirilmesi için iç denetimin etkin uygulanması sağlanmalıdır. İç denetimin iç kontrol ile ilgili bulgularına önem verilmelidir.

Teftiş Kurullarının Durumu Açıklığa Kavuşturulmalıdır

Türk kamu yönetiminde önceden beri var olan teftiş kurullarının halihazır durumu sorunludur. Bilhassa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra, Bakanlık ve kurum teftiş kurulları bir belirsizliğin içinde kalmışlardır. Yetki ve sorumluluk bakımından teftiş kurulla-

rına, iç kontrol ve iç denetim sitemleri arasında uyumlu ve koordineli bir faaliyet alanı sağlanmalıdır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, iç denetim faaliyetine ilişkin düzenlemeler yer almakla birlikte, teftiş ve diğer denetim birimlerine yönelik bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bakanlıkların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile kuruluşların görev ve teşkilatlarını düzenleyen teşkilat kanunlarında ve diğer özel kanunlarda gerekli değişikliklerin yapılmaması nedeniyle idarelerin teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonları devam etmektedir (Gürkan, 12010: 193). Kurumların teftiş birimleri ile iç denetim birimleri arasındaki uyumsuzluk bir an önce giderilmelidir.

SONUÇ

Kurumsal misyonun gerçekleştirilmesinde iç kontrol sisteminin büyük rol oynadığı gerçeği küresel düzeyde kabul görmektedir. Bağımsız ülkeler uluslararası platformda işbirliğine giderek, bilgi ve deneyimlerini paylaşmışlar ve iç kontrol hususunda anlam birliği ve standartlar oluşturmuşlardır. INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, iç kontrol konusunda günümüz küresel kabulünün somutlaşmış bir örneğidir.

Türk kamu yönetiminin iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği anlaşılmaktadır. Türkiye’de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini kurmaktadır. Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol sürecini düzenleyen yasa ve ikincil ve üçüncül düzenleyici metinler incelendiğinde, tamamen günümüzün küresel anlayışına uygun bir iç kontrol süreci oluşturulduğu görülmektedir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları düzenleyen yönetmelik ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemeler INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi gibi uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmış bulunmaktadır.

Bununla birlikte, Türk kamu yönetiminin iç kontrol işletimi ile ilgili bazı sorunları bulunmaktadır. Bu sorunların bir kısmı yapısal sorunlardır, bir kısmı da uygulamaya dönük sorunlardır.

İç kontrol sisteminin yönetimin bütün faaliyet alanlarını kapsaması gerektiği fikri küresel bir kabul olmasına rağmen; Türkiye’de, iç kontrol işletimi sadece kamu mali yönetiminde genel olarak düzenlenmiştir. Kamu mali yönetiminde iç kontrol işletimi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına merkezi uyumlaştırma görevi verilmiştir. Kamu yönetiminin diğer faaliyet alanları ile ilgili iç kontrol işletimini düzenleyen bir genel düzenleme bulunmamaktadır. Türk kamu yönetiminde iç kontrol işletimi tüm faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.

İç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin işletilmesinde iç denetimin ve yüksek denetimin büyük rolü bulunmaktadır. Türkiye'de, iç denetim ve yüksek denetim iç kontrol işletimi üzerinde henüz denetime ve değerlendirmeye geçememişlerdir. Türkiye'de iç kontrol, iç denetim ve yüksek denetim arasında, olması gereken, işbirliği ve koordinasyon bir an önce gerçekleştirilmelidir.

Bakanlıklar ve kurumlar bir an önce mali faaliyetler ile birlikte tüm faaliyetleri kapsayan iç kontrol sistemlerini kurmalıdır. Bakanlıklar ve kurumlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu işbirliğiyle iç denetim sistemlerini etkinleştirmeliler.

Türk Sayıştayı küresel gelişme ve yenilenen Türk mevzuatı çerçevesinde, iç kontrol ve iç denetim sistemlerini denetlemeli, değerlendirmeli ve kendinden beklenen katkıyı Türk kamu yönetimine sunmalıdır. Kapsamlı ve etkili bir dış denetim sistemi olmadan iç kontrol ve iç denetimin kalitesi ve etkinliği sürekli tartışılır olmaktan kurtulamaz.

Türkiye'de uzun zamandır varlığını sürdüren Teftiş Kurullarının konumları gözden geçirilmelidir. Teftiş Kurulları yetki ve sorumluluk açısından, iç kontrol ve iç denetim ile uyumlu hale getirilmelidir. Teftiş Kurullarının yeni bir vizyon ile etkinliği sağlanmalıdır.

Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmalıdır. Oysa Türkiye'de iç kontrolden sadece belirli kişilerin sorumlu olması gerektiği algısı vardır. Türk kamu yönetiminin üst yöneticilerinin iç kontrolü ve önemini tam olarak kavradıkları ve gerektiği gibi davrandıkları hususunda kaygılar bulunmaktadır.

Türkiye'de üst yönetimin iç kontrolle ilgili tavrı belirsizdir. Oysa üst yönetimin tavrı önemlidir. Üst yönetim, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım içinde olmalıdır. Üst yönetimin takındığı tavır yönetimin aldığı önlemlerin her cephesine yansır. Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar.

Türkiye'de iç kontrol bir kurumun faaliyetlerine ilave edilmiş bir şey, ya da zorunlu bir yük olarak algılanmaktadır. Oysa gerçek hiç de öyle değildir. İç kontrol, faaliyetlere ek olarak tesis edilmek yerine, onların içine, ayrılmaz bir parça olarak, yerleştirilmelidir. İç kontrol organizasyonun bünyesine gömülü olarak inşa edilerek, planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası olur ve bu süreçlerin tamamlayıcısı haline gelir.

Türkiye'de iç kontrol kısa süreli, ara sıra ve denetim yapan bir aktivite olarak algılanır. Oysa işin aslı farklıdır. İç kontrol, sürekli, her zaman ve her kişinin içinde müdahil olduğu bir yönetim sürecidir.

Kurumlarda iç kontrol sisteminin iyi anlaşılmasının sağlanması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu bilinmelidir. Ayrıca, iç kontrolün her hangi bir işlem veya işlemler bütünü değil, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu bilinmelidir.

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

KAYNAKÇA

- Aksoy, Mehmet (2008), *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Akyel, Recai – Söyler İlhami (2010), “Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 258, Mart, s.7-20.
- Arcagök, Sait – Erüz, Ertan (2006), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, HUD Yayını, Ankara.
- Bozkurt, Mehmet (2010), “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.129-136.
- Çolak, H. Bayram (2008), *Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ümit Ofset Baskı, Ankara.
- Demir, Mustafa (2010), *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Demir, Ömer (2006), ‘İç Kontrol Kavramı ve Modelleri’, Erkan Karaarslan (Ed.), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, s. 271-294.
- ECIIA (2005), *Avrupa’da İç Denetim-Konum Raporu*, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brussels.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2010), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Hepworth, Noel, (2003), *Audit and Control*, CEF Conferance, Slovenia, 2003, CIPFA.
- Hepworth, Noel, (2002), *Control and Internal Audit*, CIPFA, UK.
- <http://INTOSAI.org> (08/06/2010).
- <http://www.issai.org> (10.06.2010).
- <http://rega.basbakanlik.gov.tr/> (12.06.2010).
- IDKK (2009), *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- IDKK (2010), *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.

- IDKK (2010a), *Kamu İç Denetim Mevzuatı*, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu yayını, Ankara.
- INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for International Control Standards for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen, Denmark.
- Kinney, William R., JR (2000), *Information Quality Assurance And International Control For Management Decision Making*, McGraw-Hill Intr. Edition, Singapore.
- Koçdemir, Mehmet, (2007), *Mali Yönetim Mevzuatı*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Korkmaz, Umut (2007), “Kamuda İç Denetim (1)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 2, Sayı 25, Bahar, s. 4-15.
- Örenay, Hami (2010), “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.137-142.
- SGB (2007), *Strateji Bülteni*, Sayı 4, (Temmuz-Ağustos), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Resmi Gazete*, 24.12.2003 gün, 25326 sayı
- Resmi Gazete*, 26.12.2007 gün, 26738 sayı
- Sayıştay (1997a), *Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi*, Çeviri Dizisi, Sayıştay, Ankara.
- Sayıştay (1997b), *INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu*, Sayıştay, Ankara.
- Sayıştay (2000), *Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler*, Sayıştay Yayını, Ankara.
- Söyler, İlhami (2007), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 305, Ocak, Ankara.
- Tümer, Sumru (2010), *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.
- Tosun, Hikmet - A. Uğur Cebeci (2006), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Muhasebat ve Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.