

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI: İÇ KONTROL

Prof. Dr. Hasan TÜREDİ¹

ÖZET

İç kontrol sistemi ilk olarak işletmelerde varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla ortaya çıkmıştır.

Batı ülkeleri ve A.B.D'deki iktisadi ve teknik gelişmelere paralel olarak, iç kontrolün anlamı da genişlemiştir.

Bu bağlamda, günümüzde iç kontrol işletme varlıklarının korunması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, belirlenmiş olan yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesi amacıyla benimsenen politikalar, kurallar ve yöntemlerin tümü olarak ifade edilmektedir. Bu makalenin amacı; bu konuların önemini vurgulamak ve bu alanda Türk Kamu Mali Yönetimi için yapılan çalışmalara dikkatleri çekmektir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Yapısı, Kontrol Ortamı, Kamu Mali Yönetimi, Risk, Risk Değerlendirmesi

RESTRUCTURING OF THE TURKISH PUBLIC FINANCE MANAGEMENT: INTERNAL CONTROL

ABSTRACT

Internal control system antecedently emerged with the purpose of protecting assets of the enterprises, revealing and preventing of the shortcomings and defraudation in accounting records. In parallel with the economical and technological developments at the Western countries and the United States in particular, the meaning of internal audit has been extended.

In this regard, today the internal audit is explained as all of the policies, rules and methods adopted with the aim of protecting assets at the enterprises; revealing and preventing the shortcomings and defraudation; ensuring the accuracy and reliability of accounting records; increasing the effectiveness of enterprise operations; and encouraging the commitment to the specified management policies. The aim of this paper is to lay emphasis on the importance of these subjects and to attract attention to the works underdone in this area for the Turkish Public Finance Management.

Key Words: Internal audit, internal audit structure, control environment, public finance management, risk, risk assessment.

1.GİRİŞ

Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında 2003 yılından itibaren yapısal ve kalıcı bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimin ilk adımı olarak, bundan önceki uygulamalara temel

¹ İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi ve T.C. Merkez Bankası Denetleme Kurulu Üyesi

oluşturan ve 1927 yılından beri yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış, onun yerine, Uluslararası Standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyum birliği sağlamak üzere 5018 sayılı “**Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** “ yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenleme ile; modern mali yönetim ve kontrolün gereği olarak, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, yerinde ve verimli kullanımı gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınmaktadır. Yeni mali yönetim ve kontrol sistemi ile yönetim sorumluluğu esasına dayandırılarak üst yöneticilere önemli sorumluluklar getirilmektedir.

Yeni mali yönetim ve kontrol düzeninde; kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi konularında üst yöneticilere önemli görev ve sorumluluklar getirilmektedir. Bu anlayışa göre; yeni mali yönetim ve kontrol düzeninin Türk kamu idarelerinde yerleşebilmesi ve benimsenmesi büyük oranda üst yöneticilerin desteği ve liderliğini gerektirmektedir. Yeni mali yönetim ve kontrol düzeni ile Türk kamu yönetimine yeni bir anlayış ve yeni bir çerçeve sunulmaktadır.

Bu bağlamda; **mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol ve iç denetim konuları** yeni sistemin temel unsurları olarak belirlenmiştir. Oluşturulan yeni kamu mali düzeninde; idarelerin üst yöneticilerine; idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sisteminin (düzeninin) işleyişini gözetleme ve izleme görev ve sorumluluğu verilmiştir. Üst yönetici mali yönetim ve iç kontrol konularında bakana, mahalli idarelerde de mahalli idarelerin meclislerine karşı sorumluluk yüklenmiştir. Buna göre üst yöneticiler; yüklenmiş oldukları sorumlulukların; iç kontrol ve iç denetim düzenlerini, mevzuata ve belirlenmiş standartlara göre oluşturmak, işleyişini sağlamak ve izleyip değerlendirmek ve böylece sorumluluklarını yerine getirmek durumundadırlar (BUMKO, 2006 :1).

2. İÇ KONTROL SİSTEMİYLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1.İç Kontrol Sisteminin Ortaya Çıkışı ve Anlamı

İç kontrol sistemi ilk olarak; işletme varlıklarının korunması, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amaçlarına yönelik olarak geliştirilmiştir (Türedi, 2007: 124).

İç kontrol, sanayi devrimi sonrası gelişmelerde sürekli gündeme gelmiştir. İlk zamanlar "iç kontrol" çok geniş anlamlı bir kavram olarak algılandığından, bunun yerine daha çok "iç muhasebe kontrolü" kavramı yaygın olarak kullanılmıştır. Amerikan Sermaye Kurulu (SEC) , 1949 yılında iç kontrole ilişkin ilk çalışmasını " İç Kontrol-Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler için Önemi " adı altında yayınlamış ve iç kontrolün ilk bilimsel tanımını da vermiştir (Erdoğan, 2009: 8-9).

Bu açıklamaya göre **iç kontrol**; kurumlar veya işletmelerin varlıklarını korumak, hata ve hileleri önlemek ve ortaya çıkarmak, muhasebe kayıt ve bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini artırmak, belirlenmiş olan yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacı ile benimsenen politika, kurallar ve yöntemler anlamında kullanılmıştır (Türedi, 2007 :124 ve Erdoğan, 2009: 9).

İç kontrol, işletme varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi, öngörülen yönetsel politikalara katılımı cesaretlendiren uyumlaştırılmış bütün koordine yöntemler ve organizasyon planını kapsar.

Uzun ve biraz akademik olan bu açıklamaya göre, bir sistem veya sürecin iyi bir iç kontrole sahip olabilmesi için şu amaçları sağlaması gerekir (Moeller, 2004: 103-104):

- Tanımlanmış olan amaçlarının gerçekleştirilmesi,
- Doğru ve güvenilir bilgilerin üretimi,
- Uygulanabilir mevzuat ve organizasyon politikalarına uyum,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması,

-Varlıkların korunmasının sağlanması

Organizasyonun (örgütün) bütün üyeleri, kendi alanları içinde iç kontrollerden ve bu iç kontrollerin işlevlerinin yerine getirilmesinden sorumludurlar.

İç kontrol kavramı, yeni bir kavram değildir. Kurum veya idarelerdeki bütün üyeler ve iç denetçiler, etkili bir iç kontrolün kurulabilmesi açısından, kendi görev ve faaliyetleri içinde sürekli ve uzun süreli sorumluluğa sahip olmalıdırlar.

“Her işletme ya da kurumda farklı bireyler olması nedeniyle bunların amaçları da farklıdır. Dolayısıyla her bireyin iç kontrole bakışı da farklı olmaktadır. Muhasebeciler geleneksel olarak iç kontrol sistemini örgüt planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli hedeflere ulaşmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak algırlar (Cömert Doyrangöl, 2006: 1-2). Söz konusu ölçüler; varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerinin sağlanması, faaliyetlerde verimliliğin yükseltilmesi ve işletme personelinin yönetimin belirlemiş olduğu politikalara uymasının teşvik edilmesi olarak ifade edilebilir. Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler açısından daha önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak ifade edilirler (Bozkurt, 1988: 122). Diğer ikisi ise yönetim açısından önemli olup yönetim kontrolleri olarak adlandırılırlar” (Cömert Doyrangöl, 2006: 1-2).

İç kontrol özellikle 1958 yılından sonra yapılan çalışma ve düzenlemelerde, muhasebe kontrolleri ve yönetim kontrolleri olarak sınıflandırılmıştır.

Muhasebe kontrolleri muhasebe faaliyetlerine yönelik kontroller olup; kurum varlıklarının korunması, muhasebe kayıt ve bilgilerinin doğrudan güvenilirliği ile ilgili onay, yetkilendirme, görevlerin ayrılığı gibi, yöntem, işlem ve örgüt planlarından oluşmaktadır. Yönetim kontrolleri ise kurumsal faaliyetlerde etkinlik, işletmenin amaçlarına bağlılık gibi muhasebe ve mali alanla doğrudan ilgili olmayan, istatistik analizleri, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrol yöntem ve işlemlerden oluşur (Kaval, 2008:127; Türedi, 2007: 129; Erdoğan, 2009: 9).

Ancak, SEC tarafından 1973 yılında yayınlanan “ **Denetim Standartları Bildirimi (SAS) No.1**” ile muhasebe ve yönetim kontrollerinin tanımları yeniden yapılmıştır. Buna göre; yönetim kontrolleri , “ **kurumun veya idarenin hedeflerine ulaşması ve yapılan işlemlerin muhasebe kontrollerinin yapılabilmesi için gerekli olan ve yönetim kaynaklı yetkilendirmeler** “ olarak belirtilmiştir.

Muhasebe kontrolleri ise , “kurum veya idarenin varlıklarının korunması ve mali tablolarının güvenilirliğinin sağlanması ile ilgili olmak üzere aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- a) Kurum veya idarede yapılan işlemlerin yönetimin verdiği yetkiyle yapılması,
- b) Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi
- c) Hesap verilebilirlik
- d) Yönetimin verdiği yetkiyle varlıklara ulaşılabileceğine
- e) Varlıklara ilişkin kayıtların gerçek olduğuna, makul güvence oluşturacak şekilde

tasarlanmasını gerektiren işlemler ve organizasyon planları, şeklinde belirtilmiştir (Erdoğan, 2009: 9-10).

İç kontrol konusunda, iç kontrolün gelişimine paralel olarak yapılmış olmakla birlikte, en çok kabul gören tanım, iç kontrole ilişkin olarak , Organizasyon Sponsorluk Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations –**COSO**) tarafından yapılan tanımdır.

2.2.İç Kontrolün Tanımı ve Önemi

Dünya’da pek çok kurum, kuruluş ve meslek elemanı tarafından kabul gören COSO yaklaşımına göre iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır.

İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yönetici ve diğer bütün personeli tarafından

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Mali raporların güvenilirliği,

- Yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına yönelik olarak makul güvence sağlamaya yönelik olarak oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir (Moeller, 2004: 124).

Türkiye’de 10.12.2003 tarihinde çıkarılan ve 25326 tarihli resmi gazetede yayımlanan 5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, iç kontrol konusunda daha ayrıntılı olarak, görevli ve sorumluların, görev ve sorumluluk alanlarını da gösterecek şekilde bir tanımlama getirmiştir.

Buna 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 süreçle iç denetimi kapsayan, mali ve diğer kontroller bütünüdür (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 2007: md.55).

Özü itibariyle iç kontrol; **kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve idarenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu faaliyetler hakkında düzenli, zamanlı ve güvenilir bilgi üretilmesi, idarenin varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır.**

İç kontrol, sadece kontrol faaliyetlerini değil, idarenin örgüt yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının görev üstlendiği dinamik bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin (yapısının) kurulması, işletilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin zamanında düşünülüp alınması konularında, üst yöneticilerin önderliğinde bütün yöneticiler ve idare görevlilerinin katkısı sağlanmalıdır.

İç kontrol düzeninin makul bir güvence sağlamak üzere planlama ve uygulama noksanlıklarının ortadan kaldırılmasına yönelik olarak sürekli olarak izlenmesi ve

değerlendirilmesi gerekir. Bunu da güçlü bir iç denetim birimi ve iç denetim faaliyeti sağlayabilir(BÜMKO, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 2006: 2). Bu bakımdan, iç kontrol yapısından beklenen amaçlara etkin bir şekilde ulaşılması bakımından etkin bir iç denetim uygulaması gereklidir.

İç kontrolle ilgili olarak yazarlar farklı tanımlamalar yapmışlardır. İç kontrol, işletme veya kurumun yöneticiler kurulu, yönetim ekibi ve diğer çalışanları aracılığı ile aşağıda belirtilen hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki konularda makul bir güvencenin oluşmasını sağlamalıdır (Pickett, 2003: 191).

*İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve yeterliliği,

*Mali raporlama (bilgilendirme) ile ilgili güvenilirlik,

*Var olan kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

Etkin bir iç kontrol düzeninin oluşturulması ve oluşturulan düzenin etkili ve verimli çalışabilmesi bakımından en önemli sorumluluk esas olarak yöneticilere aittir.

Ancak, iç kontrol düzeninin tanımı ve açıklamalarından da görülebileceği gibi, sistemin etkin olarak işleyişi ve verimli çalışması, yönetim dahil tüm ilgililerin ortak amaç doğrultusunda birlikte hareket etme becerilerine bağlıdır.

İç kontrolün başarısı, yöneticilerin; kurum veya işletmenin faaliyetlerini örgütleme, çalışanları hedefler doğrultusunda yönlendirme ve hedeflere uygun planların yapılması ve uygulaması ile mümkündür.

Bunu sağlamak üzere, işletme veya kurum yöneticileri sorumluluklarının farkına varmalı ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi konusunda en üst düzeyde çaba sarfetmelidirler. Yöneticiler gerektiği her zaman amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ya da hangi düzeyde ulaşıldığını görmek amacıyla iç denetçilerden yararlanmalıdır. Ancak, iç denetçiler sadece iç kontrol yapısının sağlıklı, verimli ve etkin yürütülüp yürütülmediği ile ilgili olarak

yapılan iç denetimin başarısından sorumludur. Yoksa iç kontrol yapısının etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesinden yönetim sorumludur.

COSO modeline göre iç kontrol, mali raporlamanın; iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim vasıtasıyla, mali bilgilerin kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş ve belirlenmiş olan hedefleri gerçekleştirmek üzere düzenlemeler yapan ve geliştiren kuruluşların bir araya gelmesiyle oluşmuştur (Keskin, 2009: 8-17).

Yukarıdaki tüm açıklamalar dikkate alındığında özellikle iç kontrol; tüm kurumlar yönünden şöyle açıklanabilir:

İç kontrol herhangi bir kuruma ait politikaların, hükümet programlarının hedeflenen sonuçlara ulaşılması, belirlenmiş programların istenilen sonuçlara ulaşması bu programlar için kullanılan her türlü kaynağın, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflerle uyumlu olması, programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması, güvenilir ve zamanında gerekli bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiği zaman karar alıcılar tarafından kullanılması amacıyla oluşturulan örgüt, politika ve işlemler bütünüdür².

Hedeflenen amaçların elde edilmesine yönelik olarak iç kontrol yapısının kurulması sürecinde çeşitli etkenler göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlar; risk ve maliyet unsurlarıdır. İşletmeler amaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürürken hem mali hem de çeşitli muhasebe riskleri ile karşı karşıya kalırlar. Bu riskler, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde uygulanması durumunda bile tamamen ortadan kaldırılamayabilir, ancak en alt düzeye çekilebilirler (Türedi, 2007: 124-125; Keskin, 2009: 16).

İşletmelerin büyüklüğü, faaliyet gösterilen alanın özellikleri, sahip olunan varlıkların türleri, işletme sahipleri veya kurum yöneticilerinin işletme veya kurumun faaliyetlerini yakından bizzat izlemeleri hem mali hem de muhasebe risklerini önemli oranda kontrol altına alır. İç

² www.bumko.gov.tr

kontrol yapısının kurulması amacı ile yapılan her türlü harcama, eleman çalıştırılması, çeşitli malzeme ve varlıklar kullanılması, ayrıca iç kontrol yapısının geliştirilmesi ve değerlendirilmesi, gerektiğinde güçlendirilmesi v.b.faaliyetler de maliyetini oluşturur.

Eğer kurum veya işletme büyükse, faaliyetlerin yürütülmesi bakımından çok sayıda eleman görevlendirmek gerekir ki, o takdirde riskler artar. Eğer varlıklar kolayca nakde çevrilebilen, çalınabilen, taşınabilen varlıklar ise ya da doğrudan nakit varlıklar ise riskler kendiliğinden yüksek olacaktır. İşte böyle durumlarda iç kontrol yapısının kurulması, etkin ve verimli bir şekilde uygulanması daha da önemli hale gelir ki , burada yönetimin sorumluluğu söz konusu riskleri ortadan kaldırmak ya da en alt düzeye çekmektir.Bundan da iç kontrollerin dinamik ve sürekli bir süreç olduğu anlaşılmaktadır.

Bu aşamada üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmede en yakın yardımcı ya da danışman etkin bir iç denetim faaliyetidir. İç denetim faaliyeti adeta etkin bir iç kontrol sisteminin güvencesi durumundadır.

İç kontrol yapısının oluşturulması, yürütülmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde yönetimin dikkate alması gereken bir başka konu da, açıklaması yukarıda verilen maliyetin, iç kontrolün getirisinin üzerine çıkmamasıdır (Türedi, 2007: 126-138; Keskin, 2009: 16)

2.3. İç Kontrol Yapısının Kapsamı

Planlanan hedef ve amaçların gerçekleştirilebilmesi bakımından, etkin ve verimli bir iç kontrol yapısının uygulanabilirlik ilkeleri üzerinde yapılandırılmış olması gerekir.

İç kontrol bir işlemi kontrol etmek değildir. İç kontrol idarenin tamamına veya ortama hakim olmaktır. Yönetim açısından bakıldığında idarenin veya kurumun, çalışanlar açısından bakıldığında faaliyet ve süreçler ne olursa olsun tamamına hakim olmaktır.İç kontrol yönetim sorumluluğuna dayanırsa etkin olarak uygulanabilir.Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmak ve işleyişini sağlamak, idare(kamu idareleri) veya kurumun üst yöneticisi ve öteki yöneticilerin sorumluluk alanını oluşturur.İç kontrol idare veya kurumun iç unsurları ile sağlanır.

İç kontrol; mali olsun veya olmasın bütün faaliyetleri kapsayan dinamik bir süreçtir.İç kontrolden, rolleri farklı olmakla birlikte bir kurumun veya bir idarenin bütün yöneticileri ve elemanları sorumludur.Bu bakımdan iç kontrolün sorumluluğu işletme veya idare dışından birisine yüklenemez, yönetimin kendisine aittir.Ayrıca iç kontrol sadece mali işlem ve faaliyetleri kapsamaz, hedeflere ulaşılmasını ve kaynak kullanımını etkileyen her türlü fiil ve faaliyetler iç kontrolün kapsamına girer (Bülbül, 2009: 4).

2.4.İç Kontrol Yapısının İlkeleri

Etkin bir iç kontrol yapısının kurulması, kurumsallaşması ve kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi bakımından aşağıda belirtilen ana ilkeler üzerinde yapılandırılmış olması gerekir (Türedi, 2007: 138; Keskin, 2009:16) :

a)Kurum ya da idarede görevlerin ayrılması ilkesi .

Kurum varlıklarının korunması, değer hareketlerinin onaylanması ve muhasebe kayıtlarına aktarılması işlemlerinin farklı kişiler tarafından yerine getirilmesini ifade eder.

b)Değer hareketlerinin yetkilendirilmiş olması .

Kurum ve idarelerde yürütülen tüm faaliyetlerin yetki ve sorumluluk yüklenmiş kişiler tarafından yürütülmesini ifade eder.

c)Gerekli belgeleme ve kayıt düzeninin oluşturulması.

Kurum veya idarelerde yürütülen işlemlere uygun olarak özellikle gerekli, doğru, güvenilir, ve zamanlı bilgi akışını sağlayacak belge ve kayıt düzeninin oluşturulması ve yürütülmesi iç kontrol yapısının etkin uygulanması ve verimliliği açısından son derece önemlidir.

d)Kurum veya idarelerin varlıkları, kayıt, bilgi ve belgelerinin korunması.

Etkin ve verimli bir iç kontrol düzeninin oluşturulması ve işleyişi yönünden, varlık, bilgi ve belgelerin fiziki korunması için önleyici ve düzeltici önlemlerin alınması gerekir.

2.5.İç Kontrol Yapısının Amaçları

Tüm kurum ve idarelerin ulaşmak istedikleri, hedefledikleri ve bu amaçla çeşitli plan ve programlar hazırlayarak uygulamaya koydukları, amaç ve beklentileri vardır. Bu plan ve programlar, belirlenen hedef ve amaçlara en düşük maliyetle ve en yüksek verimliliği sağlayarak ulaşmak üzere iç kontrol yapısı oluşturulur. Dolayısı ile hedeflenen amaçlar aynı zamanda iç kontrolün amaçlarını oluşturur.

Yukarıda verilen açıklamalara bağlı olarak, iç kontrolün amaçları şöyle ifade edilebilir:

*Kurum veya idarenin, amaçlanan tüm hedeflerine ulaşılmasını sağlamak,

*Kurum veya idarenin faaliyetlerinin verimliliğini, yönetimin politika ve mevzuata uygunluğunu sağlamak,

*Kurum veya idarenin kayıt, belge, bilgi ve mali raporlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,

*Kurum veya idarenin mali olan ve olmayan her türlü varlıklarının korunmasını sağlamak,

*Kurum veya idarenin kaynaklarının, etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,

*Kurum veya idarenin belirlediği diğer amaçlara ulaşılmasını sağlamak.

2.6.İç Kontrolün Özellikleri

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulan iç kontrol düzeninde iç kontrolün özellikleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir (BÜMKO, 2006 :4).

a)İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve 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 görevleri kapsar,

d)İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar,

e)İç kontrol yapısı yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir,

f)İç kontrolle ilgili düzenleme ve uygulamalarda mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

2.7.İç Kontrollerin Önemi ve İşlevleri

İç kontroller kurum veya idarelerde, üst yönetim, yönetici ve çalışanlar tarafından planlanmakta, yönlendirilmekte ve yürütülmektedir. İç kontroller kurum veya idarelerde; aşağıdaki alanlarda önemli işlevler yerine getirmektedir (Uzun, 2009: 61):

- a) Faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi,
- b) Mali bilgiler ve raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması,
- c) Faaliyetlerin yanal mevzuata uygunluğunun sağlanması ,
- d) Kurum veya işletme varlıklarının korunması,
- e) Mali tablo ve mali bilgilerin güvenilirliği bağlamında hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, düzeltilmesi ve önlenmesi,
- f) Kurum içinde belirlenen politika, yöntem ve kurallara uyumun sağlanması,
- g) Kurum ve işletme ile ilgili bilgilerin gerekli olduğu alanlarda hatalı kararların alınmasının engellenmesi,
- h) Gelir kaybının önlenmesi, maliyetlerin azaltılması ,
- i) Yeni istihdam edilen elemanların ehliyet ve becerilerini kolayca ortaya koymalarını kolaylaştırması,
- j) Belirlenmiş olan hedeflere ulaşamaması durumunda sorumluların ve sorumluluk alanlarının tespiti,
- k) Yukarıda belirtilen tüm işlevlerin sonuçlarına bakılarak yönetimin başarı düzeyinin belirlenmesi ,
- l) Varsa başarısız alanlara yoğunlaşmanın sağlanması.

Yukarıdaki açıklamalardan da açıkça anlaşılacağı gibi, iç kontrol süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, kurumun amaçlarına ulaşmasında kullanılan ve yararlanan önemli bir araçtır. Makul düzeyde güvenilirlik sağlayan ve yönetimin sorumluluğunda yürütülen ve geliştirilen bir süreçtir.

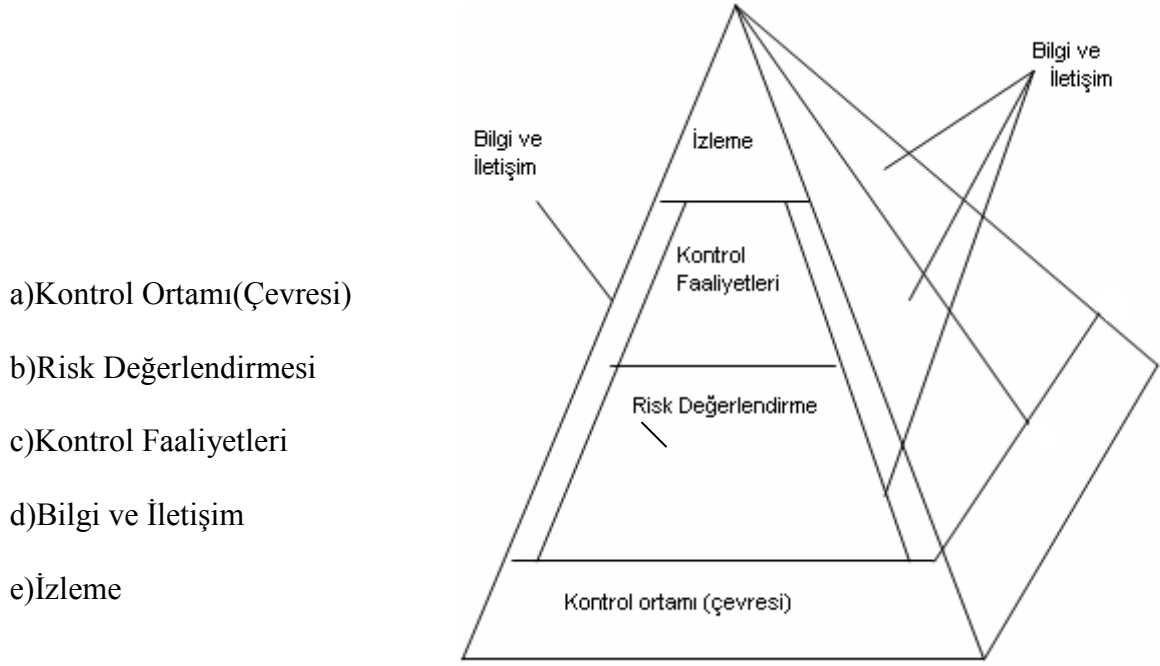
2.8.İç Kontrol Yapısının Unsurları

İç kontrol yapısı geniş anlamda; kurum veya idarelerin planlanmış kurumsal hedeflerine ulaşılması amacı ile oluşturulur. Kurum veya idarelerde, sürdürülen faaliyetlerin, etkin ve etkili yürütülmesi, güvenilir mali bilgiler sunan mali tablolar düzenlemesi , sürdürülen faaliyetlerin yasalar ve öteki mevzuata, meslek ahlak kurallarına uyumu ve varlıkların korunması , kurumun iç kontrol yapısının tasarlanan amaçlarıdır.

Bu bağlamda hem Avrupa Birliği ülkelerinde hem de Türkiye’de 5018 sayılı kanunla kurulmakta olan iç kontrol düzeni ile yukarıda belirtilen amaçların sağlanması hedeflenmektedir.

Hem Avrupa Birliği ülkelerinde hem de Türkiye’de kurulmaya çalışılan iç kontrol düzenleri, büyük oranda COSO modeli esas alınarak düzenlenmiştir.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile buna dayanılarak yapılan ikincil mevzuat düzenlemelerinde COSO modeli esas alınarak İç Kontrol standartları oluşturulmuştur (BÜMKO, 2005).

Kamu İç Kontrol Standartları; kamu idarelerinin, iç kontrol yapılarının oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermek ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol yapısının kurulması ve uygulanması amacı ile düzenlenmiştir. Kamu iç kontrol standartlarının oluşturulmasında uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri dikkate alınmıştır.Bu çerçevede oluşturulan Kamu İç Kontrol standartları, özellikle COSO İç kontrol çerçevesi unsurlarından yararlanılarak aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. (Moeller, 2004: 125-138; BÜMKO, 2005: 7)



Şekil-1. OSO Çerçevesi İç Kontrol Unsurları (Moeller, 2004: 125)

2.8.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin meslek ahlaki değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, örgüt yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma yöntemine ilişkin hususları kapsar. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde “Kontrol Ortamının” belirlenmesine ilişkin şu standartlar düzenlenmiştir:

Standart 1: Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart 2: Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

Standart 3: Personelin Yeterliliği ve Performansı

Standart 4: Yetki Devri

İç kontrole ilişkin kontrol ortamının oluşturulması amacına yönelik olarak dört standartla ilgili olarak gerekli genel şartlarda belirtilmiştir (BÜMKO, 2005: 9-17).

Kontrol ortamının güçlü ve güvenilir olmasında en önemli etken, kurum veya idarenin üst yönetimi, yönetici kadrosu ve bunlar tarafından oluşturulan tutum ve davranışlardır

2.8.2.Risk Değerlendirmesi

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

Risk değerlendirilmesinde, idarelerde yürütülen tüm faaliyetler en üst düzeydekenden en alt düzeydekine kadar belgelendirilir. Daha sonra planlanmış hedeflere ulaşılmasını engelleyen bütün riskler belirlenir, tanımlanır ve önem sırasına konulur. Genel anlamda risk, kurum veya idarelerin planlanmış amaçlarına ulaşılmasını engelleyen her türlü olumsuz olay veya engeller olarak ifade edilebilir. Risk, bünyesinde sadece muhtemel olumsuzlukları değil, aynı zamanda riskleri azaltacak veya ortadan kaldıracak fırsatlar da taşır.

Beklenmeyen olaylardan kaynaklanacak muhtemel olumsuzluklar tehlikeyi, değişimden kaynaklanacak olumsuzluklar belirsizlik oluşturur. Bu olumsuzluk ya da tehlikeleri işletme lehinde kullanabilme ehliyet ve becerisi de ,planlanan hedeflere ulaşılmasını engelleyecek riskleri ortadan kaldırmak suretiyle, kurumsal hedeflerin gerçekleşmesini sağlayacak fırsatların önünü açar (Keskin, 2009: 17).

Etkili iç kontrol yapısının oluşturulması büyük oranda, kurum veya idarenin karşı karşıya kaldığı hem içten hem de dıştan gelen risklerin doğru tanımlanması, doğru değerlendirilmesi ve bunları karşılayacak etkili önlemlerin alınmasına bağlıdır.

Eğer kurum veya idarelerin karşılaştıkları riskler, doğru tanımlanarak gerçekçi bir yaklaşımla ve doğru olarak değerlendirilirse iç kontrol uygulamaları hem daha kolaylıkla gerçekleştirilir hem de iç kontrol yapısı giderek geliştirilir. Böyle bir iç kontrol yapısından, hem iç hem de dış denetim çalışmalarından denetim kanıtı olarak önemli ölçüde yararlanır. İyi işleyen bir iç kontrol yapısının doğrudan kendisi güvenilirlik düzeyi yüksek bir denetim kanıtıdır (Türedi, 2007: 164).

Kamu iç kontrol standartlarına göre, risk değerlendirme aşağıda belirtilen standartlara göre yapılır:

Standart 5: Planlama ve Programlama

Standart 6: Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bu standartlara göre;

a)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.

b)İdareler; sistemli bir şekilde tahliller yaparak amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

Etkili iç kontrol yapısının oluşturulması amacıyla yönelik olarak risk değerlendirmesi standartlarının uygulanmasına yönelik olarak gerekli genel şartlar da belirlenmiştir (BÜMKO, 2005: 19-23).

Kurum veya idareler için oluşabilecek iç ve dış riskler; teknolojik yenilikler, rekabet ortamı, yeni mevzuat düzenlemeleri, müşteri ihtiyaç ve beklentilerindeki değişimler, iktisadi değişiklikler, doğal afetler, bilgi işlem sistemindeki yetersizlik, çalışanların nitelikleri, yönetim sorumluluk ve görevlerindeki değişiklikler, denetim birimlerinin görevlerini aksatmaları vb. şeklinde olabilirler.

2.8.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir (BÜMKO, 2005: 25-30). Kontrol faaliyetleri; her bir kontrol hedefine yönelik olarak; kurum ve idareler için söz konusu olan ve yukarıda açıklanan riskleri ortadan kaldırmak amacıyla yönelik olarak yürütülür. Kontrol faaliyetleri kurum veya idarenin her düzeyinde ve her faaliyet için vardır. Kontrol faaliyetleri;

kurum veya idarede yürütülen günlük faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak dikkate alınmalıdır.

COSO raporuna göre kurum ve idarelerde ortak kontrol faaliyet alanları şöyle belirtilmiştir (Pickett, 2003: 193-196).

- a)Üst yöneticiler tarafından yapılan gözden geçirme ve izleme faaliyetleri,
- b)Gerçekleştirilen faaliyetler ve faaliyetlere ilişkin yapılan değerlendirmeler,
- c)Bilgileri zamanında doğru işleme/kaydetme,
- d)Varlıkların fiziksel varlığının kontrol edilmesi,
- e)Performans Bilgileri
- f)Görevlerin ayrılığı.

Kamu idarelerinde iç kontrol düzenlerinin oluşturulması ve etkin uygulanması amacı ile aşağıdaki kontrol standartları belirlenmiştir (BÜMKO, 2005: 25-39).

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**

Yukarıda belirtilen kontrol standartları ile ilgili olarak uygulama kolaylığı bakımından ayrıca gerekli genel şartlar da belirlenmiştir.

2.8.4.Bilgi ve iletişim

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir düzende ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi iletişim ve kayıt işlemlerini kapsar (BÜMKO2005: 39).

Yöneticilerin her ihtiyaç duydukları zaman veya bilgiyi kullanmak istediklerinde gerekli, geçerli, doğru ve zamanlı bilginin sağlanmasını ifade eder.

İç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde ve sürekli olarak uygulanabilmesi; gerekli, geçerli ve doğru bilginin, onu kullanıcılara zamanında ulaştırılması ile doğrudan ilgilidir.

Etkili bir iç kontrol yapısının kurulması ve sürdürülmesi ancak gerekli, geçerli ve doğru bilginin elde edilmesi ve paylaşılması ile mümkündür. Bilgi ve iletişim faaliyetinin gereği gibi uygulanması için, bilgilerin en alt düzeyden en üst düzeye kadar kesintisiz ve sürekli ulaşabilmesi zorunludur.

Kamu idarelerinde bilgi ve iletişimin sağlanabilmesi bakımından aşağıdaki standartlar belirlenmiştir (BÜMKO, 2005: 39-49).

Standart: 13. **Bilgi ve iletişim**

Standart: 14. **Raporlama**

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

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

Bu standartla ilgili olarak gerekli genel şartlar da belirlenmiştir.

2.8.5. İzleme

İzleme, iç kontrol yapısının kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen bütün gözden geçirme ve takip faaliyetlerini kapsar. Çeşitli iç ve dış etkenler nedeniyle, iç kontrol yapısının zaman içinde etkinliği zayıflayabilir. Bu nedenle iç kontrol yapısı belirli zamanlarda iç veya bağımsız denetimler yaptırılarak izlenebileceği gibi doğrudan yönetimin talimatıyla sürekli izlemeye de alınabilir. Sürekli izleme genellikle dönemler itibariyle karşılaştırmalar yaparak hesaplarla ilgili mutabakat çalışmaları yaparak, gerektiğinde özellikle yüksek risk taşıyan varlıkların envanterini yapmak şeklinde sürdürülebilir.

Gerek bağımsız gerekse sürekli izlemeler sonucunda iç kontrol yapısının etkinliğinin azaldığı veya zayıfladığı alanların güçlendirilmesi bakımından yönetim tarafından önlemler alınması

gerekir.Bu önlemlerin de uygulamaya konulup konulmadıkları yönetim tarafından izlenmelidir.Kamu idarelerinde etkili bir izleme yapılabilmesi bakımından, aşağıdaki izleme standartları belirlenmiştir (BÜMKO, 2005: 51-53).

Standart: 17. **İç kontrolün değerlendirilmesi**

Standart: 18. **İç Denetim**

3. İÇ KONTROL KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Ülkemizde Avrupa Birliği ve Dünya standartlarında kamu mali yönetimi ve kontrol yapısının oluşturulması amacı ile çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır ve bu çalışmalar sürdürülmektedir. Yeni mali yönetim ve kontrol yapısının oluşturulması amacı ile yapılan en temel çalışmalar aşağıda özet olarak verilmiştir.

3.1.Birincil Düzey Mevzuat Çalışmaları

Türkiye’de kamu idarelerinde kurulmaya çalışılan yeni mali yönetim ve kontrol yapısı ile ilgili birincil düzey düzenleme olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır.

Bu düzenlemede; iç kontrolün tanımı, yapısı, amacı ve işleyişi, ön mali kontrol vb. konularda çeşitli hükümler getirilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunla; iç denetim, iç denetçinin görevleri, nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevleri konularında çeşitli hükümler getirilerek önemli düzenlemeler yapılmıştır.

3.2.İkincil Düzey Mevzuat Çalışmaları

Kurulmak istenen yeni mali yönetim ve kontrol yapısının benimsetilmesi, yerleştirilmesi ve uygulanması amacı ile ikincil düzeyde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir:

3.2.1.İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar

Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş ve işlem süreçlerini belirlemek amacı ile düzenlenmiştir.

Bu yönetmelikte; iç kontrolün amaçları, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar, ön mali kontrol konularında uygulama, kapsam, yetki ve sorumluluklar v.b. alanlarla ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

3.2.2.Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelikle; Strateji Geliştirme Birimlerinin çalışma usul ve esasları belirlenmiştir. Bu bağlamda Strateji Geliştirme Birimlerinin; fonksiyonları, görevleri ve yapılanması, iş ve işlemleri konularında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

3.3.Üçüncül Düzey Mevzuat Çalışmaları

3.3.1.Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi

5018 sayılı kanunla üst yöneticilere; idarelerin, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin işeyişini gözetim ve izleme görevi verilmiştir. Söz konusu rehber; yeni mali yönetim ve kontrol yapısının doğru bir şekilde anlaşılmasını, iç kontrol ve iç denetimin sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için gerekli hususları açıklamak amacı ile hazırlanmıştır.

3.3.2.Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi

Söz konusu rehber; iç kontrol sistemlerini kamu iç kontrol standartları ile uyumlu hale getirmek amacı ile yapılması gereken çalışmaların belirlenmesini, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması; gerekli işlemler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarında kamu idarelerine rehberlik yapmak amacı ile hazırlanmıştır.

Bu rehberde; kamu idarelerinde iç kontrol yapılarının oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesinde dikkate alınması gereken temel ilkeler ve yöntemler konusunda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

3.3.3.Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

5018 sayılı kanunda iç kontrol “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli bir şekilde yürütülmesi, 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 örgüt, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kamu idarelerinde nitelikleri tanımda verilen bir iç kontrol düzeninin oluşturulabilmesi, uygulanabilmesi ve geliştirilebilmesi amacı ile Maliye Bakanlığı tarafından İç Kontrol Standartları oluşturulmuştur.

Bu standartlar; **Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)** modeli ile **Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INSTOSAI) Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları Çerçevesine** göre düzenlenmiştir(Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007: 1). INSTOSAI Birleşmiş Milletler ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetleme kuruluşlarına üye olduğu bir örgüttür. Amacı yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirip güçlendirmektir (Türedi, 2010).

Adı geçen tebliğ ile Kamu İdarelerinde kurulması amaçlanan yeni mali sistem ve kontrole ilişkin standartlar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Ayrıca tebliğ ile kamu idarelerinin iç kontrol yapılarının; belirlenmiş olan standartlara uyumunu sağlamak bakımından; belirli bir zaman süresinde (2011 Haziran sonu) uyum eylem planlarını hazırlayarak Maliye Bakanlığına göndermeleri istenmektedir. Söz konusu eylem planları büyük oranda düzenlenerek Maliye Bakanlığına gönderilmiştir.

Yukarıda açıklanan bütün mevzuat çalışmaları dışında kurulmakta olan yeni mali yönetim ve kontrol düzeninin daha iyi anlaşılması , uygulanması ve çalışmaların duyurulması bakımından Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün kendi sitesinde “İç Kontrol

Bülteni” yayınlanmaktadır.Böylece kurulmakta olan mali yapı ve iç kontrolle ilgili olarak saydamlık sağlanması bakımından sürekli bilgilendirme yapılmaktadır.

4.KURULMAKTA OLAN İÇ KONTROL YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

Yukarıda açıklamalardan yararlanılarak, 5018 sayılı Yasa ile getirilen Kamu Mali Yönetimi İç Kontrol düzeniyle ilgili olarak aşağıdaki özet değerlendirmeler yapılabilir (Bülbül, 2009: 3-13; Bozkurt ,2009: 29-30).

- İç kontrol yönetim sorumluluğuna dayanır.
- Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturma ve uygulama sorumluluğu, kamu idaresinin üst yöneticisi ile diğer yöneticilerine verilmiştir.
- İç kontrol bir idarenin iç unsurları ile sağlanır. İç kontrolden, görev ve yetkileri farklı olmak üzere bir idaredeki tüm yönetici ve personel sorumludur. İç kontrole ilişkin sorumluluk bir başka kişi veya kişilere devredilemez..
- İç kontrol bir idarenin sadece mali işlemlerini kapsamaz, hedef ve amaçlara ulaşması ve kaynak kullanımını etkileyen her faaliyet iç kontrolün kapsamına dahildir.
- Bir idarede (Kamu idaresi, kurum veya işletme) etkin, yeterli ve verimli bir iç kontrol yapısının oluşturulup geliştirilebilmesi için, öncelikle iç kontrole uygun bir ortam/çevre oluşturulması gerekir. Çünkü iç kontrol ortamı; öteki iç kontrol bileşenlerinin bina edildiği zemini oluşturur.
- İç kontrol yapısının oluşturulması ve geliştirilmesi faaliyetlerine, idarenin teşkilatı ile kadro yapısı ve işleyişinin değerlendirilmesi ile başlamak en akılcı yoldur.
- İç kontrol yapısının kurulması, teşkilat kanunu ile başlar, en küçük birimdeki görev dağılımı çizelgesine kadar iner. Bu yönü ile bakıldığında hizmet içi eğitim programlarının yapılması ve uygulanması da bu kapsamda değerlendirilmelidir.

- İç kontrolün esas amacı; planlanan kamu hizmetinin, en az kaynak kullanılarak en etkin ve en verimli bir şekilde sağlanmasıdır.
- Bir idarede iç kontrol yapısının kurulması ve uygulanabilmesi bakımından 5018 sayılı Yasa ile çeşitli araçlar öngörülmüştür.
- Bir idare veya kurumda iç kontrol öncelikle bütün faaliyetlerin kolaylık ve verimliliği bakımından üst yönetici için bir ihtiyaçtır.
Çünkü, iç kontrol kamu hizmetlerinin hükümet politikalarına uygun olarak sunulmasında ve sunulan hizmetlerin siyasi iradeye (Bakana) kanıtlanmasında gerekli araçları da sunmaktadır. Sonuçta sorumluluk siyasi iradeye aittir.
- Bu bağlamda, üst yöneticinin iç kontrolün gerekli olduğuna inanması, güvenmesi ve sahiplenmesi, başarı için temel şarttır.
- Üst yönetimin benimseyip sahiplenmediği bir idarede; yeterli, etkin ve verimli bir iç kontrol yapısı oluşturmak, uygulamak ve geliştirmek imkansız denilecek derecede güçtür.
- Bu bakımdan üst yöneticiyi yönlendiren ve zorlayan, ana etken yeni kamu mali yönetim ve kontrol yapısı ile getirilen hesap verme sorumluluğudur.
- Bir idarede iç kontrol yapısının etkin bir şekilde uygulanması yeterliliğinin düzeyi, büyük oranda yönetim sorumluluğunun ne oranda yerine getirildiği ile doğrudan ilgilidir. Bu kapsamda üst yönetim sorumluluğunu taşıyanların siyasi sorumluluğu taşıyanlara kurum ve faaliyetlerle ilgili rapor sunmaları bu sorumluluğun gereğinin yerine getirilmesidir.
- Hem mali yönetim ve kontrol alanında, hem de iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Mali Yönetim ve kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevini, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO), iç denetim alanında ise merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (İDKK) yerine getirilmektedir.

- Her iki uyumlaştırma birimi, kendi alanları ile ilgili olarak, kamu idarelerindeki iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının izlenerek faaliyetlerin raporlanması konusunda da görev üstlenmişlerdir.

5018 Sayılı Yasanın getirdiği yeni düzenleme ile, Sayıştay, tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasıdır (Maliye Bakanlığı, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md. 67 ve 68).

- İdarelerde yürütülen faaliyetler, iç kontrol yapısının temel ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesine uygun şekilde yürütüldüğünde bundan en büyük yararı o idaredeki sorumlu üst yönetici sağlayacaktır.

İç kontrol yapısı yerleşip kurumsallaştıktan sonra, üst yöneticiler iç kontrollerin denetlenmesi ve geliştirilmesini bizzat kendileri talep eder hale geleceklerdir.

- Kamu idarelerinin; iç kontrol yapılarının oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermek, tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamak amacı ile Kamu İç kontrol standartları belirlenmiştir (BÜMKO, 2005: 7). Kamu idarelerinde iç kontrol yapılarının kurulması ve uygulamalarda yol gösterici olması bakımından Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi yayınlanmıştır. Uyum eylem plan rehberinde; kamu idarelerinin

iç kontrol düzenlerinin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi bakımından yapılması gereken faaliyetler belirtilmiştir.

Bütün kamu idarelerinde; uyum eylem plan rehberinde belirtilen çalışmaların tamamlanabilmesi bakımından, Kamu idarelerinde 2011 yılı Haziran sonuna kadar süre tanınmıştır.

- Kamu İç Kontrol Standartları Uyum eylem planı Rehberinde öngörülen çalışmaların; her kamu idaresi kendi yapıları, idari kapasiteleri, risk algı ve düzeyleri ile kurumsal ve yerleşik kültürleri doğrultusunda doğrudan kendilerinin belirlemeleri istenmektedir.
- Bütün kamu idarelerinin; kendi özelliklerine ve var olan yapılarına uygun olarak hazırlayacakları uyum eylem planlarını etkin bir şekilde uygulayabildikleri oranda iç kontrol yapılarını kurumsallaştırmış olacakları belirtilmektedir.
- Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yaptığı çalışmalara uygun olarak, kamu idarelerinin büyük bölümü, 2009 yılı sonuna kadar, uyum eylem planlarını düzenleyerek Maliye Bakanlığına sunmuşlardır.
- 5018 sayılı yasa ile; kamu idarelerinin üst yöneticilerine, mali yönetim ve iç kontrol yapılarının işleyişini gözetim ve izleme görevi verilmiş, bu konularla ilgili olarak bakana, mahalli idarelerde ise meclisine hesap verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu durumda üst yöneticilerin; bu sorumluluklarını iç kontrol ve iç denetim yapılarını, mevzuata ve belirlenmiş standartlara uygun bir şekilde oluşturmak ve işleyişini sağlayarak yerine getirmeleri hüküm altına alınmıştır.
- 5018 sayılı yasanın yayınlandığı tarihten 2009 yılı sonuna kadar, idarelerde oluşturulacak yeni mali yönetim ve özellikle iç kontroller konusunda, merkezi uyumlaştırma birimi tarafından eğitim uygulamaları, seminerler ve çeşitli konferanslar düzenlenmek suretiyle 20.000 dolayında kişi bilgilendirilmiştir.

- Yeni mali yönetim ve kontrol yapısına uyum amacı ile pek çok kamu idaresinde iç kontrol izleme ve yönlendirme birimleri oluşturulmuştur.
- Merkezi Uyumlaştırma Birimi; tüm kamu idarelerinden uyum eylem planlarını hazırlayarak Maliye Bakanlığına göndermelerini istemiştir.
- Merkezi Uyumlaştırma Birimi; Kamu İdareleri tarafından hazırlanan eylem planlarını; 5018 Sayılı Yasaya İç kontrol standartları ve İç Kontrol Standartları Uyum eylem planına uyum yönünden değerlendirmelerini sürdürmektedir.
- İç kontrol yapısının oluşturulması bakımından sistemin zeminini oluşturan kontrol ortamı kapsamında; kamu idareleri ve ilgili birimlerinin görev, yetki ve sorumlulukları kendi teşkilat kanunları ve iç düzenlemeleri uyarınca belirlenmektedir.
- Risk değerlendirme bakımından; kamu idareleri stratejik planlarını, performans programlarını hazırlayarak bütçelerini de bunlara uyumlu şekilde hazırlamaktadır.
- Bilgi ve iletişim yönünden; her kamu idaresinde gerek yatay gerekse dikey bilgi iletişim sistemleri mevcuttur.
- İç kontrol yapısı ve faaliyetlerin izlenmesi bağlamında; her idarenin iç kontrol yapısı ve uygulamalarının yılda en az bir kez değerlendirilmesi öngörülmektedir.
- Bütün bunların sonucunda iç kontrol faaliyetlerinin; etkin, verimli ve performans programlarına uygun yürütülüp yürütülmediği kamu idarelerinin iç denetçilerince denetim çalışmaları yapılarak ortaya konulması amacı ile denetimler sürdürülmektedir.
- İç denetçilerin denetim çalışmalarını planlamaları, yürütmeleri, sonuçlandırmaları, raporlamaları, sunmaları, izlemeleri, çalışmalar sırasında uygulanacak standartlar ve meslek ahlak kuralları, denetim faaliyetleri ile ilgili görev ve sorumlulukları ve diğer konulardaki düzenlemeler, Merkezi Uygulama Birimi (İDKK) tarafından yapılmaktadır. İDKK tarafından bu konularla ilgili olarak göreve başladığı 30.06.2004 tarihinden beri geçen süre içinde pek çok düzenleme yapılmıştır.

- 1050 Sayılı Kanunda da bulunan; kamu kaynaklarının verimli ve tasarruflu kullanılması ilkelerinin yanında; 10.12.2003 tarihinde yasalaşan ve 01.01.2006 tarihinde uygulamaya konulan 5018 Sayılı Yasa ile Dünya'daki yeni yönetim anlayışının temel ilkelerinden olan saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri de Türk mali yönetim ve kontrol yapısına girmiştir.

Bu kapsamda, kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu yönetiminde saydamlık ve hesap verme düzeninin kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı sırasında gerekli bilgilerin zamanında sunulması ilkesi çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak mali işlemlerin muhasebe ortamına aktarılması ve izlenmesi amaçlanmaktadır. Bütün bu faaliyetlerin sonucunda da kamu idareleri tarafından; faaliyet raporlarının düzenlenmesi öngörülmekte ve mali yönetime ait bilgilerin belirli aralıklarla kamuoyuna açıklanmak suretiyle kamuoyunun bilgilendirilmesi düzenlemesi getirilmiştir (Bozkurt, 2009: 29-30).

- Sonuç olarak; yeni mali yapıda iç kontrol; yönetim sorumluluğuna dayalı olarak etkin ve verimli kaynak yönetimi ile kamu idarelerine, amaçlarını gerçekleştirmeleri yönünde uygun bir çerçeve sunmaktadır.

Bu çerçeve; merkezi uyumlaştırma görevi kapsamında, yapılacak çalışmaları, iç kontrole ilgili temel düzenlemeleri yapmak bu konuda uygulayıcı olarak idarelerin kurumsal yapılarını oluşturmaya yardımcı olmak, uygulamaları geliştirmek ve güçlendirmek, uygulama sonuçlarını izleyerek eksiklik ve aksaklıkları ortadan kaldıracak düzenlemeler yapmak ve önerilerde bulunmaktır.

KAYNAKLAR

BOZKURT, Nejat (1998). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayıncılık.

BOZKURT, Cevat (2009). "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi" , *Denetim Dergisi*, 3.

BÜLBÜL, Mehmet (2009). “Kamu Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, 3.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert (2006). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, www.ismmmo.org.tr- (Erişim Tarihi: 23.03.2010).

ERDOĞAN, Simay (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayın no: 2799.

KAVAL, Hasan (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi: Ankara.

KESKİN, Anıl (2009). *Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol, İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi*, Ankara.

MOELLER, R. (2004). *Sarbanes Oxley And The New Internal Auditing Rules*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

PICKETT, Spencer (2003) *The Internal Auditing Handbook, “COSO Framework”*, 2. Ed. Wiley Finance Series.

TÜREDİ, Hasan (2007). *Denetim*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

TÜREDİ, Hasan (2010). “ Kamuda İç Denetim Çalışmaları “ 04.03.2010 Tarihli Sunum, İstanbul.

UZUN, Ali Kamil (2009). “İç Kontrollerin Önemi İşlevleri “, *Denetim Dergisi*, 3.

-www.bumko.gov.tr

-5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2007).

-Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO); Kamu İç Kontrol Standartları

- BÜMKO (2005). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

- ————— (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve Üst Yönetim Rehberi

- _____ ; İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi
- _____ ; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Esas ve Usuller
- _____ ;Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları
- _____ ; İç Kontrol Bülteni