

BASİT KONTROL MODELİNDEN COSO MODELİNE İÇ KONTROL SÜRECİ: KURUMSAL BAZDA VE SÜREÇ BAZINDA KONTROLLERİN TASARIMINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Ali KAYIM
İç Denetçi
Hazine Müsteşarlığı

ÖZET: Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu mali yönetim reformu kapsamında gündeme gelen iç kontrol kavramı genel olarak mali kontrolle karıştırılmakta ve bu kapsamda, harcama yetkilileri, ön mali kontrol yetkilileri ya da denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen gözden geçirme ve denetim faaliyetleri olarak algılanmaktadır. Bu algılamada, iç kontrolün Avrupa Birliği tarafından “mali kontrol” faslı içerisinde içinde değerlendirilmesi ve kamu mali iç kontrol sisteminin bir parçası olarak gösterilmesi de etkili olmuştur. Ancak, iç kontrolün sadece mali kontrolleri ilgilendiren tedbirler ya da önlemler olmadığı, kurumsal düzeyde stratejik amaçlara, süreç bazında da operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlayan ve risk bazlı olarak tasarlanan araçlar bütünü, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak anlaşılması gerekmektedir. Bu çalışmada, bu algılamaların yerleşebilmesi ve bu kapsamda yapılması için gereken çalışmaların belli bir ölçüde somutlaştırılabilmesi için kurumsal bazda ve süreç bazında kontrollerin tasarımına ilişkin örnekler geliştirilmiştir. Bu kapsamda, kurumsal düzeyde kontrollerin, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek üzere tasarlanan ve üst yöneticilere kurumlarının işleyişi ve performansına hakim olabilme ve böylece ilgili mercilere hesap verebilme imkanı sağlayan kontroller olduğu, süreç bazında kontrollerin de süreçten sorumlu yöneticilere, süreç hedeflerini gerçekleştirerek hesap verebilirliği sağlayan araçlar olduğunun altı çizilmiştir. Ayrıca, iç kontrolün amaçların ve risklerin bir fonksiyonu olduğu ve her bir kurumun kendine özgü amaçları ve riskleri olduğu gerçeğinden hareketle, gerek kurumsal düzeyde gerekse süreç bazında kontrollerle ilgili olarak tüm kurumların aynı kontrol politika ve prosedürleri geliştirmesinin mümkün olmadığına vurgu yapılmıştır.

ANAHTAR KELİMELEER: Kontrol, iç kontrol, COSO bazlı iç kontrol süreci, basit kontrol modeli, kurumsal bazda kontroller, stratejik riskler, stratejik kontroller, operasyonel riskler, süreç temelli kontroller.

A- Giriş

Son 20-30 yılda küreselleşmenin artması ve bilgi teknolojileri alanındaki devasa gelişmeler, gerek kamu



gerekse özel sektör kuruluşlarında yönetim anlayışının değişmesini beraberinde getirmiştir. Bu süreçte, iletişimin yaygınlaşması, şeffaflık ve hesap verebilirliği ön plana çıkartırken, değişimin getirdiği risklerin ve fırsatların yönetilebilmesi için stratejik planlama, performans yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim gibi modern yönetim uygulamaları büyük önem kazanmıştır.

Bu çerçevede, değişime ayak uydurma amacıyla özel sektörde (özellikle halka açık şirketlere yönelik olarak) yatırımcıların korunması, şeffaflığın ve güvenirliliğin sağlanması amacıyla kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim vb. alanlarda çok sıkı düzenlemelere gidilirken, özellikle 1990'lardan itibaren pek çok ülkede de kamu yönetimi reformları gündeme gelmiştir.

Bu kapsamda, ülkemizde de Avrupa Birliği üyelik sürecinin bir gereği olarak 5018 sayılı Kanun ile hayata geçirilen Kamu Mali Yönetim Reformu kapsamında yönetim sorumluluğu, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilke ve kavramları temelinde stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, uluslararası standartlarda iç denetim ve dış denetim mekanizmaları hayata geçirilmeye çalışılmıştır.

Söz konusu mali yönetim reformu ile birlikte gündeme gelen modern yönetim uygulamalarından biri olan iç kontrol kavramı pek çoğumuz tarafından tam olarak kavranamamış ve hatta genel algılamaya mali kontrolden öteye geçememiştir. Ayrıca, söz konusu kavramın, AB tarafından "mali kontrol" faslı içerisinde müzakere edilmesi ve kamu mali iç kontrol sisteminin bir parçası olarak gösterilmesi, hem operasyonel yönetimi hem de mali yönetimi ilgilendiren iç kontrolün, mali yönetim ve kontrole ilişkin yasal çerçeve altında ön mali kontrolle aynı düzlemde ele alınmasını beraberinde getirmiştir.¹ Bu durum ise, iç kontrolün, mali kontrolün bir parçası olan "ön mali kontrol"den ibaret olduğu şeklinde bir algılamının genel kabul görmesine yol açmıştır.

1 Avrupa Birliği'nin iç kontrole yaklaşımı ve bu kapsamda üye ülkeler için öngörülen yükümlülükler için bkz, Ali KAYIM, "İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartlarının Çerçevesinde Değerlendirilmesi", (Hazine Kontrolörleri Kurulu Yeterlik Tezi), Ekim 2005, s. 98-99.

Bu çerçevede, karışıklığın bir ölçüde giderilebilmesi için basitten karmaşığa doğru öncelikle kontrol kavramından ne anlaşılması gerektiği ele alınacak, daha sonra geliştirilecek basit kontrol modeli ile COSO Modelinin bağlantısı kurularak söz konusu modellerin gerek kurumsal düzeyde gerekse süreç bazında nasıl hayata geçirilebileceğine ilişkin örnek uygulamalar tasarlanacaktır.

B- Kontrol Kavramı ve Basit Kontrol Modeli

İç kontrolü ele almadan önce kontrol kavramını açıklamak yerinde olacaktır. Kontrol kavramı çoğunlukla çoğumuz tarafından genellikle her hangi bir işlemin doğruluğunun, mevzuata veya standartlara uygunluğunun gözden geçirilmesi ya da denetlenmesi olarak algılanmaktadır. Bu algılamaya paralel olarak Türk Dil Kurumu sözlüğünde kontrol kavramı, *bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim, denetleme* olarak tanımlanmaktadır.² Dolayısıyla kontrol, yöneticiler, kalite kontrol ya da mali kontrol yetkilileri tarafından ya da denetim elemanları tarafından yürütülen bir denetim veya gözden geçirme faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

İngilizce sözlüklere bakıldığında kontrol kavramının *"kumanda etmek, yönlendirmek, kontrol altında tutmak, yönetmek ya da bu amaçla yapılan düzenlemeler ve oluşturulan mekanizmalar"* olarak tanımlandığı görülmektedir.³ Bu kapsamda, kontrol kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için, kontrolün, uluslar arası politika ya da ekonomi literatüründeki *"A ülkesini kontrol altında tutma, X piyasasını kontrol etme"* kavramlarında kullanıldığı şekliyle algılanması gerekmektedir.⁴ Kontrol etmek fiilini kumanda etmek, hakim olmak ya da yönetmek olarak ele aldığımızda, kontrolü de her hangi bir işin ya da faaliyetin kontrolümüz altında gerçekleştirilebilmesi, arzuladığımız sonuçlara ulaş-

2 <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kontrol&ayn=tam>, (02/12/2009)

3 <http://www.collinslanguage.com/results.aspx?context=3&reverse=d=False&action=define&homonym=-1&text=control>, (04/12/2009)

4 Bu çerçevede Kepekçi 'de kontrolün, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma olarak anlaşılması gerektiğini, örneğin enflasyon kontrol altına alındı denildiğinde fiyat artışlarına etki edildiği anlamını taşıdığını belirtmektedir. Bkz, Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 3. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara, 1998, s. 55.

mak için her türlü tedbirin alınması, düzenlemelerin yapılması, politika ve prosedürlerin geliştirilmesi olarak anlamamız gerekir.

Sawyer da, kontrolü her hangi bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini geliştirmesi, yönlendirmesi, yönetmesi ve gözden geçirmesi için yararlanılan her türlü araç olarak tanımlamakta ve söz konusu araçlara örnek olarak da organizasyon yapısı, politika ve prosedürler, sistem ve süreçler, standartlar, komiteler, hesap planı, bütçe ve planlar, raporlar, yöntemler, kayıtlar ve iç denetimi göstermektedir.⁵

Kontrolü, arzuladığımız sonuçlara ulaşmak için kullanılan her türlü araç olarak ele aldığımızda, kontrolden bahsedebilmek için öncelikle arzulanan bir sonucun yani bunu ifade eden bir amacın var olması şarttır.⁶ Amaçlar belirlendikten sonra amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek olası durumlar ya da vakalar dikkate alınarak araçlar, politika ve prosedürler geliştirilir. Amaçlara yönelik engeller analiz edilip araçlar yani kontroller buna göre tasarlanır ve işletilirse, o zaman arzulanan sonuçlara ulaşılabilme imkânı da artar. Bu çerçevede amaçlar, riskler ve kontroller arasındaki ilişki basit kontrol modeli şeklinde ele alınacaktır.⁷

Şekil 1- Basit Kontrol Modeli



5 Lawrence B. SAWYER, DITTENHOFER, Mortimer A. and SCHEINER, James H., **Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003. s. 63-64.

6 Committee of Sponsoring Organizations (COSO), **Internal Control: Integrated Framework**, USA, AICPA, 1994, s.105.

7 Bu modelin geliştirilmesinde Spencer, Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, John&Wiley Sons Ltd, UK, 2005, s.86'dan esinlenilmiştir.

Şekilden de görüleceği üzere, kontrol, amaçlara ulaşmak için geliştirilen araçlar ve yöntemlerdir. Ancak söz konusu araçlar, amaçlara yönelik riskler dikkate alınarak tasarlanıp uygulanmalıdır.

Basit kontrol modeline ilişkin olarak hem özel hayatımızdan hem de iş hayatımızdan pek çok örnek verebiliriz. Bu çerçevede gerek özel hayatımıza gerekse iş hayatımıza baktığımızda aslında "kontrol"lerle iç içeyiz. Çünkü açıkça ifade etmesek ya da yazılı bir hale getirmesek de özel hayatımızda ya da iş hayatımızda birçok amacımız vardır. Söz konusu amaçlara yönelik engelleri tecrübî olarak ya da fikir yürüterek belirler, adımlarımızı ona göre atar, yaşam tarzımızı ona göre tasarlarız.

Örneğin, özel hayatımıza ilişkin temel amaçlarımızdan birisi evimizin güvenliğinin sağlanmasıdır. Ancak kapının dayanıksız oluşu, kilidin sağlam olmayışı ya da kapının kilitli olmaması gibi nedenlerle hırsızlık riskiyle karşı karşıya kalabiliriz. Söz konusu riskleri minimize ederek evimizin güvenliğini temin etmek için çelik kapı yaptırır, en sağlam kilitleri taktırır ve her evden çıkışımızda da kapıyı kilitleriz. Hatta bu tedbirlere rağmen hırsızlık riskine karşı hırsız korkutmak için kapı pencereye kamera yerleştiririz. Tüm bu tedbirler, sonuçta güvenli bir eve sahip olmak için kullandığımız araçlar, yani kontrollerdir.⁸ Aşağıda söz konu örnek olay şematize edilmiştir.

Şekil 2- Özel Hayatımızdan Basit Kontrol Modeli Örneği

I. Amaç:	<i>Evimizin güvenliğini sağlamak</i>
II. Riskler:	<i>Kapının dayanıksız olması, kilidin sağlam olmaması ya da kapının açık olması nedeniyle hırsızlık riski</i>
III. Kontroller:	<i>Çelik kapı yaptırılması, sağlam bir kilit taktırılması, kapının kilitlenmesi, kamera takılması</i>
IV. Sonuç:	<i>Güvenli bir ev</i>

Benzer bir örneği iş hayatımızdan da verebiliriz. Kamu hizmeti sunan bir birim olduğumuzu düşünelim. Amaçlarımızdan birisi hizmetin vatandaşlara ya da

8 Ali Kayım, **İç Kontrol ve COSO Bazlı İç Kontrol Süreci**, İDKK İç Denetçi Adayları Eğitim Sunumu, 7-8 Mayıs .2008, Ankara, s. 6.



diğer ilgili taraflara kesintisiz bir şekilde sunulmasıdır. Ancak özellikle işlerin yoğun olduğu belli dönemlerde aynı anda personelimizin pek çoğunun mazeret izni, yıllık izin vb. nedenlerle işe gelmemesi işlerimizi aksatacak ve vatandaşa hizmet sunumunda kesintiler ortaya çıkabilecektir. Bu durumda da kuyruklar oluşacak ve kurumumuzun itibarı zedeleneyecektir. Dolayısıyla, işlerin yoğun olduğu dönemlerde izinlerin belli bir süre önce talep edilmesi ve buna göre bir takvim çerçevesinde kullanılması, hizmette aksamaların olmaması ve kurumun itibarının zedelenmemesi için alınması gereken önlemlerden biri olacaktır.⁹

Şekil 3: İş Hayatımızdan Basit Kontrol Modeli Örneği

I. Amaç:	<i>Birimimizde iş sürekliliğinin sağlanması</i>
II. Riskler:	Aynı dönemde birçok personelin yıllık izin kullanması nedeniyle işlerin aksaması
III. Kontroller:	<i>İşlerin yoğun olduğu dönemlerde izinlerin belli bir süre önce talep edilmesi ve buna göre bir takvim çerçevesinde izin kullanılması</i>
IV. Sonuç:	<i>Vatandaşların ve diğer yararlanıcıların memnuniyeti</i>

C- İç Kontrolün Tanımı ve Temel Özellikleri

Yukarıdaki açıklamalarda kontrolü, kısaca bizi amaca ulaştıran ve risk temelli olarak geliştirilen araçlar olarak tanımlamıştık. İç kontrol de, her hangi bir kuruluşun amaçlarına ulaşabilmesi için kendi yetki, görev ve sorumluluğu dahilinde kullandığı tüm araçlardır.¹⁰ Ancak söz konusu amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin etik kurallar çerçevesinde etkin,

9 Kayım, İDKK, s. 9

10 Bir başka deyişle, iç kontrolü yönetim sorumluluğu çerçevesinde alınan tüm tedbirler olarak tanımlayabiliriz. Ayrıca, İç Kontrol: Bütünlük Çerçeve raporunda da “ iç” ibaresi, bir kurumun ya da organizasyonun kendi (yetki) sınırları içinde olan faaliyet ve işlemler olarak anlaşılması gerektiği; bu kapsamda, kurum yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlar hatta iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyet ve işlemler iç kontrol kapsamına girerken dış denetçilerin ya da düzenleyici otoritelerin faaliyet ve işlemlerinin iç kontrol kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Bkz, COSO, **Internal Control: Integrated Framework**, s.105. Buradan da, iç kontrolden, amaçlara ulaşmak için kurumun yetki, görev ve sorumluluğu çerçevesinde mümkün olan her türlü tedbirin alınmasının anlaşılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

etkili ve ekonomik bir şekilde mevzuata uygun olarak yürütülmesi, faaliyet sonuçlarına ilişkin mali ve operasyonel raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında yararlanılan kurum varlıklarının korunması gerekir. (Yani Makyavelist bir anlayışla, amaca götüren her türlü araç meşru değildir.) Dolayısıyla, iç kontrolün temel amacı, amaçlara ulaştırmak; alt amaçları ise, amaçlara etkinlik, ekonomiklik, etkililik (3E), uygunluk, bilgi güvenliği¹¹ ve varlıkların korunması ilkeri çerçevesinde ulaşılmasıdır.¹²

İç kontrolün, amaçların ve risklerin bir fonksiyonu olması nedeniyle, amaçlarda ya da risklerde meydana gelen değişimler kontrolü de etkileyecektir. Dolayısıyla, iç kontrol, amaçlar ve risklere göre sürekli olarak gözden geçirilmesi, yeniden tasarlanması ve iyileştirilmesi gereken **dinamik bir süreçtir**.¹³

11 Bilgi güvenliğinin üç unsuru bulunmaktadır. Gizlilik, bütünlük ve erişilebilirlik.

12 Pek çok uluslararası denetim ve muhasebe örgütü tarafından iç kontrole ilişkin yukarıda yapılan tanımdaki temel noktaları içeren tanımlamalar yapılmıştır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre iç kontrol, “*Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur.*” Bilgi Sistemleri Kontrol ve Denetim Birliği (ISACA)'nin tanımına göre iç kontrol, *iş amaçlarının gerçekleştirilmesi ve arzu edilmeyen olayların önlenmesi veya keşfedilmesi ve düzeltilmesine yönelik makul güvence sağlamak üzere oluşturulan politikalar, prosedürler, uygulamalar ve organizasyonel yapılarıdır.*” (Michael P. Cangemi and Tommie Singleton, “**Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**”, 3rd Edition, John Wiley and Sons, New Jersey, 2003, s. 65). COSO raporundaki tanıma göre, “*İç kontrol, işletme yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen, (a) finansal raporlamanın güvenilirliği, (b) faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ve (c) uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.* (COSO, **Internal Control: Integrated Framework**, s.1, (http://www.coso.org/Publications/executive_summary_integrated_framework.htm))

13 Maalesef ülkemiz kamu yönetiminde amaç ve risk mefhumunun yeterince anlaşılması nedeniyle, aslında kamu iç kontrol sisteminin bir parçası olan anayasa, kanunlar, yönetmelikler vb. düzenlemeler bir tabu olarak değerlendirilmekte, toplum beklentilerindeki değişimler, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, ekonomik, politik vb. ortamdaki değişimlere göre gerektiği şekilde uyarlanmamakta, kısmi iyileştirmeler yapılsa bile sistematik ve entegre bir şekilde yapılması nedeniyle uygulamada pek çok sorunlarla karşılaşmaktadır.

Amaçlara ulaşmak için kullanılan araçların bütünü olan iç kontrol, aslında aynı zamanda kendisi de bir araç olan “insan” unsuru tarafından hayata geçirilir. Bakanından genel müdürüne, memurundan hizmetlisine kadar herkes, yetki ve sorumluluğunda olan işini, görevini en iyi şekilde yerine getirmek, başarıyla sonuçlandırmakla, dolayısıyla; ilgili faaliyet ya da sürecin en etkin, etkili ve ekonomik şekilde mevzuata uygun olarak hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkele-ri çerçevesinde yapılması için gerekli tüm önlemleri almakla yükümlüdür. Söz konusu yükümlülük, ambar memurunun ambardaki malzemenin fiziki güvenliğini sağlamasını, tüm malzeme hareketlerine ilişkin kayıt ve belgelerin tutulmasını ve hazır bulundurulmasını gerektirirken; bir üst yönetici için, kurumun amaç ve hedeflerine birimler tarafından ulaşılmasını, birimlerin bu kapsamda personel ve diğer kaynak gereksinimlerinin giderilmesini içerir. Dolayısıyla, görev ve sorumluluğun kapsam ve niteliği değişmekle birlikte, iç kontrol herkesin işidir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin insan eliyle hayata geçirilmesi nedeniyle, insanoğlunun kasti (kontrollerin hep birlikte aşılması,¹⁴ yönetimin kontrolleri aşması) ya da kasti olmayan (hata ve yanlışlıkları) fiil ve davranışları ve fayda-maliyet faktörü nedeniyle, ne kadar mükemmel tasarlanırsa tasarlansın iç kontrol, amaçlara ulaşılması konusunda kesin bir güvence veremez; **ancak makul güvence verebilir.**¹⁵

D- Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci

D-1- Basit Kontrol Modelinden COSO İç Kontrol Modeline Geçiş

14 Örneğin mükemmel bir şekilde tasarlanan ve süreç kontrolünün etkin bir şekilde uygulandığı ihale sürecinde harcama yetkilisi, ihale komisyonu, muayene kabul komisyonu ve mali kontrol yetkililerinin anlaşarak ihaleye fesat karıştırmaları.

15 Makul güvence, belirli maliyet, fayda ve risk faktörleri altında amaçların gerçekleşmesine ilişkin olarak tatmin edici bir güven düzeyini ifade eder. Hangi düzeydeki güvenin makul güvence anlamına geleceği ise profesyonel değerlendirmeye bağlıdır. Bu çerçevede makul güvenceye ilişkin profesyonel bir yargının oluşması aşamasında yöneticiler, faaliyetlerin yapısal risklerinin neler olduğunu, çeşitli durumlar karşısında kabul edilebilir risk seviyelerini belirlemeli ve riski hem nicel hem de nitel açıdan değerlendirmelidirler.

Basit kontrol modelinde kontrollerin, amaçları gerçekleştirmek ve arzulanan sonuçlara ulaşmak için risklere göre tasarlanan araçlar olduğu ifade edildi. Ancak, söz konusu basit model, en önemli kontrol unsuru olan “insan” faktörü ve çevresi dikkate alınmadan geliştirildi. İşte, gerek amaçları belirleyecek olanın gerekse bu amaçlara yönelik operasyonları/faaliyetleri gerçekleştirecek ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını izleyecek olanın “insan” olduğu dikkate alındığında, iç kontrolün temel unsurunun “yönetim ve çalışanlar” üzerine bina edildiği görülecektir. COSO Modelinde, iç kontrol sisteminin üzerine bina edildiği bu yapı kontrol ortamı olarak ifade edilmektedir.

Öte yandan, iç kontrolün kısaca arzulanan sonuçlara ulaştırılan araçlar olduğu ifade edilmişti. Bir kurum ya da işletme açısından sunulan/üretilen hizmetlerin/ürünlerin bir defalık değil de süreklilik arz ettiği dikkate alındığında elde edilen sonuçların izlenmesi ve izleme sonuçlarına göre gerekli tedbirlerin alınması, iş süreçlerindeki risklere göre gerekli iyileştirmelerin yapılması gerekecektir. Ayrıca, bunu sağlayacak yani iş süreçlerindeki performansın, işleyişteki aksaklıkların, şikayet ve önerilerin izlemeden sorumlu mercilere aktarılmasını sağlayacak iletişim ve raporlama kanallarının, yönetim bilgi sistemlerinin mevcut olması gerekir.

Yukarıda bahsettiğimiz basit modele, “yönetim ve çalışanlar” ile iletişim ve yönetim bilgi sistemlerini ve bunlara istinaden yaptığımız izleme ve iyileştirmeleri eklediğimizde karşımıza COSO Modeli çıkmaktadır.

Şekil 4: Basit Kontrol Modeli-COSO Modeli Karşılaştırması

BASİT KONTROL MODELİ	COSO MODELİ
I. Amaçların Belirlenmesi	I. Uygun Bir İş Ortamının Oluşturulması (Yönetim, Çalışanlar ve Yapılanma)
II. Risklerin Değerlendirilmesi	II. Amaçların Belirlenmesi ve Risklerin Değerlendirilmesi
III. Kontrollerin Tesisi	III. Kontrollerin Tesisi
IV. Arzulanan Sonuçlara Ulaşılması	IV. İzleme için Yönetim Bilgi Sistemleri ve İletişim
	V. Sonuçların İzlenmesi ve Önlemlerin Alınması

"iç kontrolün temel amacı, amaçlara ulaştırmak; alt amaçları ise, amaçlara etkinlik, ekonomiklik, etkililik (3E), uygunluk, bilgi güvenliği ve varlıkların korunması ilkeleri çerçevesinde ulaşılmasıdır"

D-2- COSO Modeli Çerçevesinde İç Kontrol Süreci

1980'lerde yaşanan büyük iflaslar ve mali skandallar, hatalı ve hileli mali raporlamalar, muhasebe ve denetim alanında ABD'nin en önemli beş kuruluşunu¹⁶ (AICPA, the AAA, the FEI, the IIA ve NAA-IMA) işbirliğine itmiştir. Treadway Komisyonu çerçevesinde bir araya söz konusu kuruluşlar (COSO), gelen öneriler doğrultusunda iç kontrole ilişkin bir rehber oluşturulması için yaptığı çalışmalar sonucunda Ekim 1992'de "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve (Internal Control: Integrated Framework)" adlı raporu yayımlamış ve söz konusu raporda, işletme amaçlarına ulaşıldığı, mali tabloların güvenilir olduğu ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uyulduğu konusunda yönetim kurulu ve yöneticiler makul bir güvenceye sahipseler, o takdirde etkin bir iç kontrolden bahsedebileceğini ve iç kontrolün; kontrol çevresi, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş bileşenden oluştuğunu belirlemiştir.¹⁷

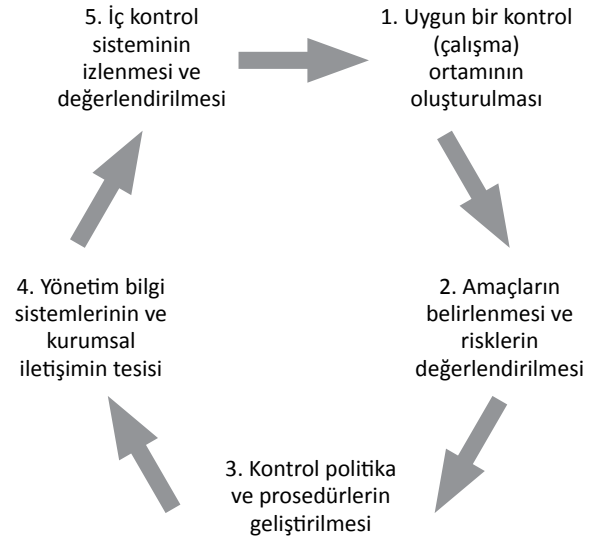
COSO Raporu, daha sonraki yıllarda şirketlerin yanı sıra başta ABD Hükümet Muhasebe Örgütü, İç Denetim Enstitüsü, INTOSAI gibi pek çok kuruluşun da rehber olarak kabul ettiği ve iç kontrol standartlarını ona göre uyarladığı bir çerçeve oluşturmuş ve dünyada gerek işletme yönetimi, gerekse kamu yönetimi alanında referans alınan bir model olmuştur.

16 AICPA (American Institution of Certified Public Accountants)- American Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, AAA (American Accounting Association)-Amerikan Muhasebeciler Birliği, FEI (Financial Executives International)-Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, IIA(Institute of Internal Auditors)- İç Denetçiler Enstitüsü, IMA-Institute of Management Accountants- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

17 Steven J. Root, **Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance**, John Wiley&Sons Inc., New YORK, 1998, , s.79-80

COSO Modeli orjinal haliyle genellikle küp şeklinde ifade edilmekle birlikte, iç kontrolün bir yönetim biçimi ya da iş yapma tarzı olarak benimsenebilmesi ve başlangıçtaki basit kontrol modeli mantığının bir devamı niteliğinde olduğunun kavranabilmesi açısından model döngüsel bir süreç olarak yeniden tasarlanmıştır.¹⁸,

Şekil 5: COSO Bazlı İç Kontrol Süreci



Bu çerçevede COSO bazlı iç kontrol süreciyle uyumlu olarak, küçük bir işletme yönetiminden devlet yönetimine kadar her türlü iş için,

- İlk aşamada, misyonun ve kuruluş amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için, kurum çalışanlarının, kurumun varlık sebebini, kendi görev ve sorumluluklarının neler olduğunu, hangi fiil ve davranışlarının kabul edilebilir, hangilerinin kabul edilemez olduğunu bildikleri, işe alma, terfi, eğitim, disiplin, mali ve sosyal haklar vb. insan kaynakları uygulamalarının yazılı olarak objektif kurallara bağlandığı ve çalışanlar arasında her hangi bir ayrımcılığın söz konusu olmadığı, görev tanımları çerçevesinde kendilerine verilen işlerin yürütülmesi için eğitim ve donanım başta olmak üzere

18 Kamu İç Kontrol Standartları Hazırlama Grubunda yer alan yazar, burada anlatılmaya çalışılan kontrol mantığının, iç kontrolün bir süreç, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak algılanması gereğinin kamu iç kontrol standartlarına yansıtılmasında büyük rol oynamıştır.

çalışanlara gerekli kaynakların tahsis edildiği, yöneticilerin çalışanları motive ederek onlarla aynı hedefe doğru kilitlendiği, kurum çalışanları ve birimleri arasında raporlama ve hiyerarşik ilişkilerin açık ve net olarak belirlendiği uygun bir çalışma ortamı¹⁹ oluşturulmalıdır.

- İkinci aşamada, orta ve uzun vadeye ilişkin stratejik amaçlar, bu amaçlara yönelik stratejik riskler belirlenerek söz konusu risklerin minimize edilmesi için gerekli stratejiler (stratejik kontrolleri) tasarlanmalı ve stratejileri hayata geçirmek için gerçekleştirecek faaliyet ve projeler ile ilgili süreçlerin etkin ve etkili bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak yürütülmesiyle ilgili riskler analiz edilip değerlendirilmelidir.
- Üçüncü aşamada, faaliyet ve süreçlere yönelik riskler dikkate alarak iş süreçleri ve prosedürleri tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
- Dördüncü aşamada, belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığına (mali ve operasyonel yönden) yönelik sorumlulardan dönemsel rapor alınarak, işleyişteki aksaklıkların, hile ve usulsüzlükler ile iyileştirme önerilerinin ayrıca bildirilmesi sağlanmalı ve tüm bunların gerçekleştirilebilmesi için kurum içi ve kurum dışı uygun iletişim kanalları tesis edilmelidir.
- Beşinci aşamada, gerek performans gerekse aksaklıklara ilişkin raporlar ile şikayet ve öneriler dikkate alarak amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı, amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin etkin ve etkili bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak uygulanıp uygulanmadığının, faaliyetler sırasında kullanılan varlıkların korunup korunmadığı ve mali ve operasyonel bilgilere ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı rutin faaliyetlerin bir parçası olarak sürekli olarak izlenmeli ve en azından yılda bir defa bu konuda genel bir durum değerlendirilmesi yapılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmeli ve ayrıca, denetçiler tarafından risk bazlı denetimler sonucu getirilen iyileştirme önerilerinin ilgililerce yerine getirilmesi takip edilmelidir.

19 Kayım, İDKK, s. 39-40.

COSO Modelinin içeriğinin genel olarak bilindiği varsayılarak burada söz konusu modelle ilgili daha fazla açıklama yapılmayacak olup, pratikte modelin asgari şartlarda nasıl uygulanabileceği bir örnekle anlatılmaya çalışılacaktır.

"Bakanından genel müdürüne, memurundan hizmetlisine kadar herkes, yetki ve sorumluluğunda olan işini, görevini en iyi şekilde yerine getirmek, başarıyla sonuçlandırmakla, dolayısıyla; ilgili faaliyet ya da sürecin en etkin, etkili ve ekonomik şekilde mevzuata uygun olarak hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde yapılması için gerekli tüm önlemleri almakla yükümlüdür"

E- Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımı: Örnek Uygulamalar

Kurumsal düzeyde kontroller, tüm kurum çapında uygulanan ve kurumun faaliyetlerine ilişkin kontrollerin etkinliği için büyük önem arz eden kontrollerdir.²⁰ Örneğin; insan kaynakları, etik, kurumsal iletişim politika ve prosedürleri tüm kurum çapında faaliyet ve süreçlerin işleyişini etkiler. Bu çerçevede, kurum çapında geliştirilmiş olan insan kaynakları politika ve prosedürleri, faaliyet ve süreçlerin işleyişini sağlayan personelin işe alımı, eğitimi, terfisi ve tayini gibi konularda standart uygulamaların olmasını temin eder. Söz konusu politika ve prosedürlerin yetersiz olması, faaliyet ve süreçlerin işleyişini ve dolayısıyla da bir bütün olarak kurumun iç kontrol sisteminin etkinliğini olumsuz yönde etkiler.

Süreç bazında kontroller, her hangi bir sürecinin işleyiş sırasında uygulanan kontrollerdir. Örneğin, satın alma sürecinde mal ya da hizmetin teknik şartnameye uygunluğunun kontrol edilmesi. Süreç bazında

20 Cornelius E. Tierney, Edward F. Kearney, Roldan Fernandez, **OMB Circular A-123 and Sarbanes-Oxley: Management's Responsibility for Internal Control in Federal Agencies**, John Wiley & Sons Inc, USA, 2006, s.53



kontrollerin etkin olup olmaması genelde ilgili sürecin işleyişini etkiler. Dolayısıyla kurumun tüm faaliyetlerini, süreçlerini etkilemesi söz konusu değildir.

Bu kısımda öncelikle, yukarıda açıklanmaya çalışılan COSO bazlı iç kontrol süreci çerçevesinde hayali bir kurumun (Sosyal Yardımlar Kurumu) kurumsal bazda kontrolleri tasarlanmaya çalışılacaktır. İkinci aşamada da, söz konusu hayali kurumun bir süreci (Sosyal Yardım Ödemeleri Süreci) dikkate alınarak basit kontrol modeli çerçevesinde süreç bazında kontrolleri tasarlanacaktır. Ancak burada amacımız, kurumsal düzeyde ya da süreç bazında kontrollerin mükemmel bir şekilde tasarlanması olmayıp, okuyuculara COSO Bazlı iç kontrol süreci ve basit kontrol modeli çerçevesinde farkındalık kazandırmak ve iç kontrol mantığının daha iyi kavranmasını sağlamaktır.

E-1- COSO Modeli Çerçevesinde Kurumsal Bazda Kontrollerin Tasarımı: Sosyal Yardımlar Kurumu Örneği²¹

Bu bölümde, **“İhtiyaç Sahiplerine Sosyal Yardım ve Yoksulluktan Kurtarma”** misyonu ile oluşturulan Sosyal Yardımlar Kurumu için kurumsal bazda kontroller tasarlanacaktır. Ancak, burada kontrol ortamı çerçevesinde kurumsal kültürün bir yansıması olan ve yazılı olmayan tutum ve davranışları içeren soyut kontroller (ortak değerler, kurumsal aidiyet ve kurum kimliği, çalışanların sorumluluk bilinci, etik kurallara bağlılık vb) dikkate alınmamıştır.

1. Uygun Bir Kontrol (Çalışma) Ortamının Oluşturulması

- Kuruluş amacı yani misyon **“İhtiyaç Sahiplerine Sosyal Yardım ve Yoksulluktan Kurtarma”** olarak belirlenmişti. **Kuruluş amacıyla paralel olarak kurumun temel fonksiyonları, görevleri neler olacak?** (örneğin: 1- Sosyal yardımlara ilişkin politika ve strateji geliştirme vb.) 2.Yardıma muhtaçların belirlenmesi ve sınıflandırılması 3-Başvuruların değerlendirilerek hak sahiplerine ulaştırılması 4-

Sosyal yardımlara ilişkin kayıt, istatistik ve raporlama vb.)

- **Temel fonksiyon ve görevler çerçevesinde hangi ana hizmet ve destek birimlerine ihtiyaç duyulacak ve organizasyon yapısı nasıl olacak?** (Strateji geliştirme ve düzenleme birimi, proje uygulama birimi, muhasebe ve finans birimi, izleme ve değerlendirme birimi, eğitim ve teknik destek birimi, destek hizmetleri birimi vb)
- **Organizasyonda merkez ve taşranın rol ve sorumlulukları ne olacak?** Merkezde sosyal yardım politikalarının belirlenmesi ve yönlendirici kararların alınması için bir kurula gerek var mı? Denetleme kurulu olacak mı? İl ya da ilçe bazında “değerlendirme kurulları” olacak mı? Olacaksa ne tür görev ve yetkileri olacak?
- **Merkez ile taşra arasında, taşrada ilçe ve il şubeleri arasındaki hiyerarşik ilişki nasıl olacak?** Kim kime karşı sorumlu olacak, raporlama yapacak?
- **Her bir birimin üstlendiği görev ve fonksiyonları yerine getirmek için, özellikle yöneticiler başta olmak üzere ne tür niteliklere sahip personel istihdam edilecek?** (Örneğin: Taşrada asgari lise mezunu, insan ilişkileri, sosyal yönü kuvvetli, temel bilgisayar bilgisi olan bir personel yeterli olabilirken merkezde sosyal politika, sosyal yardımlar konusunda uzman, tercihen yabancı dili olan, istatistik, raporlama, izleme ve değerlendirme alanlarında deneyimli uzman kadroların istihdam edilmesi gerekir.)
- **Merkez ve taşra birimlerinde her bir personelin yetki, görev ve sorumluluğu ne olacak?** (Görev Tanımları)
- Her bir birimin, merkez ve taşranın **potansiyel iş yükü** ve dağılımı nasıl olacak ve bu çerçevede **hangi pozisyonda ne kadar personel** istihdam edilecek?
- **Personelin işe alınması, hizmet içi eğitimi, kariyer politikası, maaş ve özlük hakları, performans değerlendirmesine ilişkin usul ve esaslar** nasıl olacak?

21 Bu bölüm, yazarın Mali Hizmetler Uzmanları Derneği mensuplarına vermiş olduğu (**“Kamu Yönetimde İç Kontrol ve İç Kontrol Eylem Planlarının Hazırlanması”**, 10-11 Mart 2009, Antalya) eğitim kapsamında hazırlanan eğitim notlarından yararlanılarak geliştirilmiştir.

- **Personelin eğitim ihtiyaçları** nasıl analiz edilecek ve söz konusu eğitim gereksinimleri nasıl giderilecek?
- Personelin motivasyonunu artırıcı **ödül ve teşvik sistemi** uygulanacak mı? Uygulanacaksa kriterler neler olacak?
- Personelin **disiplin işlemleri** ve işine son verilmesine ilişkin esas ve usuller nasıl olacak?
- Hassas bir konu olan sosyal yardımlar konusunda **etik kurallar ve çalışma ilkeleri** (gizlilik, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınma, devlet malını koruma vb). **neler olacak** ve söz konusu ilkelere uyum nasıl sağlanacak?
- **Etik kurallarına ve çalışma ilkelerine uyumun gözetilmesi için etik komisyonu** kurulacak mı? Kurulacaksa nasıl çalışacak?
- Özellikle yöneticiler için **vekalet sistemi, yetki devri** nasıl gerçekleşecek? Kim kime vekalet edebilecek? Yetki devrinin şartları neler olacak?

2. Amaçların Belirlenmesi ve Risklerin Değerlendirilmesi

Kurum misyonu ve görevleri çerçevesinde orta ve uzun vadede (3-5 yılda) ulaşılmak istenilen amaçlar neler olabilir?

Kurumun olası stratejik amaçları:

1. Tüm yardıma muhtaç kesimleri kapsayacak etkin bir sosyal yardım politikası geliştirilmesi
2. Yoksulluktan arındırma projelerini hayata geçirecek yoksul sayısının azaltılması.

Bu amaçlara yönelik ne tür (stratejik) risklerle karşılaşılabiliyor?

1. Yardıma muhtaçlara ilişkin sağlıklı verilerin olmayışı
2. Sosyal yardımların pek çok farklı kurum tarafından sunulması ve koordinasyon eksikliği

3. Ailelerin gelir düzeylerine ilişkin sağlıklı verilerin olmayışı
4. Sosyal yardım politikaları konusunda kamuda uzman personel eksikliği
5. Ekonomik konjonktür ve bütçe kaynaklarının yetersizliği
6. Yardıma muhtaç kesimlerin eğitim seviyelerinin düşük olması dolayısıyla proje başvurularının ve uygulamalarının yetersizliği
7. Halkın ilgisizliği nedeniyle projelere yetersiz başvuru olması

Söz konusu risklere karşı ne tür stratejiler (stratejik kontroller)²² üretilmesi gerekir?

1. Ülke çapında muhtarlıklar, kaymakamlıklar ve valilikler, belediyeler, TÜİK, sosyal güvenlik kurumları ve sivil toplum örgütleri ile irtibata geçilerek sosyal yardıma muhtaç ailelerin envanterinin çıkartılması
2. Sosyal yardımda bulunan kurumlarla işbirliğine gidilerek sunulan yardım türleri, yardımların boyutları, yardım alanlara ilişkin verilerin alınması ve mükerrerliklerin önlenmesine, yardım politikalarının geliştirilmesinde görüş alışverişi ve veri değişimine dair protokol imzalanarak gerekli koordinasyonun sağlanması

22 Stratejik kontrol ibaresi iç kontrol bağlamında literatürde kullanılmamakta olup yazar tarafından özellikle stratejik planlama çerçevesinde PEST analizi kapsamında tespit edilen tehdit ve fırsatların yönetilebilmesi için geliştirilen stratejiler, faaliyet ve projeler yerine kullanılmaktadır. Kanaatimizce, literatürde iç kontrol bağlamında stratejik kontrol ibaresinin kullanılmamasının sebebi, iç kontrole ilişkin model ve çerçevelerin denetim örgütleri tarafından geliştirilmesinde, söz konusu örgütlerin de, maliyet etkinliği açısından, işletmelerin stratejik yönetiminden ziyade finansal raporlamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini temin eden kontrollerle (uygunluk ve raporlamaya ilgili kontroller) ilgilenmesindedir, dolayısıyla kontrole kısmen denetim odaklı yaklaşımlarında yatmaktadır. Bu nedendir ki, COSO I (İç Kontrol:Bütünleşik Çerçeve) Modelinin tasarlanması sırasında amaçlarının belirlenmesi iç kontrolün bir bileşeni olarak gündeme gelmesine rağmen, yönetimin fonksiyonu olduğu düşüncesinden hareketle amaçların belirlenmesi ve bu çerçevede işletme stratejik amaçlarını da dikkate alan bir çerçevenin geliştirilmesinden vazgeçilmiştir. Bkz. COSO, **Internal Control**.. s.114.. Öte yandan, COSO I Modeli yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen Enron, Parmalat gibi skandalların patlak vermesi, bu kez COSO Modelini geliştirenleri amaçların belirlenmesini bir ayrı bir bileşen olarak dikkate almaya, stratejilere ve risklere vurgu yapacak şekilde COSO I'ın revize ederek COSO ERM adı altında yeni bir model ortaya itmiştir. Bkz, COSO **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, USA, 2004.



3. Maliye Bakanlığı, SGK, TKGM, TÜİK gibi kuruluşlarla işbirliği içinde yardım alan ailelerin sosyo-ekonomik düzeylerinin derecelendirilmesi
4. Sosyal yardım politikalarının geliştirilmesinde yurt dışından danışmanlık alınması
5. DB, Japon Kalkınma Bankası, Avrupa Kalkınma bankası vb. finans kuruluşlarından uzun vadeli düşük faizli kredi temini
6. Kurum bünyesinde sözleşmeli personel istihdam edilerek yoksul girişimcilere ücretsiz danışmanlık hizmeti verilmesi
7. Sesli ve görüntülü medya organları aracılığıyla tanıtım faaliyetlerinin yapılması, bilgilendirme seminerleri yapılması.

Bu stratejiler çerçevesinde performans hedefleri neler olabilir ?

1. 2010 yılına kadar Türkiye'nin yoksulluk haritası ve sosyal yardım profilinin çıkarılması.
2. 2010 yılı sonuna kadar Türkiye çapında yardım alan ailelerinin, sosyo-ekonomik seviyelerine göre sınıflandırılması.
3. 2011 yılı sonuna kadar, belediyeler, SGK, Kızılay, İş-KUR, KYK, MEB, SHÇEK gibi sosyal yardımlarla ilgili taraflarla işbirliği protokollerinin tamamlanması.
4. 2011 yılı sonuna elde edilen yoksulluk verilerinden yararlanılarak ilgili diğer kurumların karar destek sistemleriyle ilişkilendirilmiş "Entegre Sosyal Yardım Sisteminin" hayata geçirilmesi.
5. 2011 yılı sonuna kadar yabancı uzman desteği alınarak ilgili taraflarla işbirliği halinde Kamu Sosyal Yardım Stratejisi Belgesinin hazırlanması.
6. 2009 yılı sonuna kadar DB, Japon Kalkınma Bankası, Avrupa Kalkınma bankası vb. finans kuruluşlarından 100 milyon Dolar tutarında finansman sağlanması.
7. 2009 yılı sonuna kadar en yoksul 20 ilde proje tanıtım toplantıları yapılması.
8. 2010 yılı sonuna kadar en yoksul 5 ilde 10.000 yoksul girişimcinin iş sahibi yapılması.
9. 2009 yılı sonuna kadar en yoksul 5 ilden başlamak üzere 500 adet sözleşmeli proje uzmanı alınması.

Peki bu amaç ve hedeflere yönelik olarak kurum içinden kaynaklanabilecek ne tür (operasyonel) riskler olabilir?

1. Proje danışmanlığı amacıyla alınan personel, birbirinden çok farklı uygulamalara gidebilir. Dolayısıyla proje başvuru süreci, değerlendirme, izleme ve raporlama, muhasebeleştirme vb. uygulamalarda farklılıklar ortaya çıkabilir.
2. Geliştirilecek olan Entegre Sosyal Yardım Sistemi"ne gerek giriş gerekse verilerin işlenmesinde, raporlanmasında sorunlar yaşanabilir, veriler çalınabilir, kötüye kullanılabilir.
3. Proje dosyalama sistematığının olmaması nedeniyle destekleyici belgeler kaybolabilir, kolay erişim sağlanamadığından karar alma süreçlerinde aksamalar olabilir.
4. Sosyal yardım ve proje desteklerine ilişkin kriterlerin belirlenmemiş olması nedeniyle subjektif uygulamalar, dolayısıyla haksızlıklar olabilir.
5. Proje yönetiminin tüm yöneticilerce iyi bilinmemesi nedeniyle proje uygulamalarına ilişkin kontrollerde eksiklikler olabilir.
6. Sosyal yardım konusu para, kömür, gıda vb. aynı ve nakdi varlıklar çalınabilir, zarar görebilir.
7. Sosyal yardım/proje başvurularının değerlendirilmesi, proje uygulamasının izlenmesi, hak ediliş kabulleri, ödeme ve muhasebe işlemlerinin görevlerin ayrılığı ilkesine aykırı olarak yapılabilir, zimmetler, haksız ödemeler gerçekleşebilir.

3. Risklere Karşı Kontrol Politika ve Prosedürlerinin Geliştirilmesi

Yukarıda sıralanan risklere karşı ne tür kontroller, tedbirler, politika ve prosedürler geliştirilecek?

1. Sosyal yardım uygulamalarında ve proje uygulamalarında tutarlılığı ve objektifliği sağlamak için, başvuruların alınması-değerlendirilmesi, sosyal yardımların-proje desteğinin verilmesi, yardımların-proje uygulamalarının izlenmesi, ödeme ve muhasebeleştirme, yerinde kontroller vb. hususları kapsayacak şekilde yazılı prosedürlerin ve iş akışlarının belirlenmesi.

2. Özellikle değerlendirme kriterleri başta olmak üzere söz konusu süreçlere ilişkin kritik kontrolle-re yönelik kontrol listelerinin hazırlanması.
3. Görevlerin ayrılığı ilkesine uygun olarak görevlendirme yapılması-başvuruyu değerlendirenle uygulamayı izleyenin aynı kişiler olmaması, ödeme yapanla-muhasebe kaydını yapanın aynı kişi olmaması
4. Sosyal yardım/proje desteği uygulamalarına yönelik standart dosya planlarının hazırlanması ve buna göre dosyalama yapılması
5. Sosyal yardım/proje desteği transferlerine ilişkin parasal yetki limitlerinin belirlenmesi
6. Yöneticilerin sosyal yardım/proje desteği uygulamalarındaki rol ve sorumluluklarına, kendileri tarafından yapılması gereken kontrol faaliyetlerine ilişkin Yönetici El Kitabının hazırlanması
7. Sosyal yardım konusu aynı malların ambarlarda kilitli tutulması, uygun şekilde muhafazası, erişimin yetkili personelle sınırlandırılması; proje desteği uygulamalarına ilişkin olarak proje banka hesapları kullanım yetkilerinin tanımlanması, söz konusu aynı ve nakdi varlıkların periyodik mutabakatının yapılması
8. IT prosedürlerinin (şifreleme, veri güvenliği, yedekleme, kurtarma, girdi, çıktı kontrolleri vb.) yazılı olarak belirlenmesi ve kullanıcı yetkilerinin tanımlanması

4. Kurumsal İletişimin ve Yönetim Bilgi Sistemlerinin Tesisi

Çalışanlar sosyal yardımlar/proje desteği ile ilgili görevlerini yerine getirirken uygulamada hangi verilerden/bilgilerden yararlanacaklar?

- Proje desteği/sosyal yardım amaç ve hedefleri
- Bireysel performans hedefleri
- Görev, yetki sorumluluklar
- Muhtaç aile veritabanı
- Gayrimenkul verileri
- Banka verileri-banka hesap numaraları
- SGK verileri
- Yararlanıcı iletişim bilgileri
- Yardımların dağıtımını ile ilgili lojistik sağlayacak firma veya kurumlar

- Proje uygulama prosedürleri, iş akışları
- İlgili mevzuat vb.

Yöneticiler gerek performansın izlenmesi, gerekse ileriye dönük karar alma ve politika oluşturma sürecinde ne tür bilgilere ihtiyaç duyabilir?

- Toplam yardım alan sayısı
- Kullanılan kaynak/kalan bütçe imkanları
- Yardımların toplam tutarı
- İdari giderlerin dağılımı ve tutarları (satın alma giderleri, personel başına birim giderler, yolluklar vb.)
- Olağan süreçlerden sapmalar ve nedenleri
- İş süreçlerinde gecikmeler
- İl/ilçe bazında personel sayısı
- Kabul edilen proje sayısı
- Başarılı proje sayısı
- Projelerle ilgili uygun olmayan ödemeler
- Proje kredisi geri dönme oranı

Yöneticilere çalışanların ve birimlerin performansının izlenmesi çerçevesinde ne tür raporlar hangi sıklıkta sunulacak?

- Aylık proje fiziksel ve mali ilerleme raporları
- Aylık sosyal yardım ve proje bütçe uygulama sonuçları
- Aylık proje kredileri geri ödeme sonuçları
- Aylık yardım-proje başvuruları ve değerlendirmeleri sonuçları
- Aylık idari harcama sonuçları vb.

Gerek yönetici gerekse çalışan düzeyinde gereksinim duyulan verilere ve raporlara yönelik olarak yönetim bilgi sistemleri geliştirilecek mi?

- Sosyal Yardım Sistemi
- Proje Yönetimi ve İzleme Sistemi
- Harcama Yönetim Sistemi
- İnsan Kaynakları Yönetim Bilgi Sistemleri vb.

Kurum dışına ve kamu oyuna kurumun performansı, faaliyet ve harcama sonuçlarıyla ilgili ne tür raporlar yapılacak?

- Üçer aylık proje ilerleme raporları



- Üçer aylık proje kredileri geri ödeme sonuçları
- Üçer aylık yardım-proje başvuruları ve değerlendirilmeleri sonuçları
- Üçer aylık bütçe uygulama sonuçları vb.

Kurum içinde personelin ve birimlerin gerek kendi aralarında gerekse yönetimle iletişimi(yatay ve dikey iletişim)nasıl tesis edilecek?

- İntranetin oluşturulması
- Kurum e-mail adreslerinin belirlenmesi
- Öneri sisteminin geliştirilmesi
- Birim/kurum çapında periyodik toplantıların yapılması
- İç paydaşların memnuniyetlerinin ölçülmesi
- Birimler arasında yazılı ve sözlü iletişim kurallarının tespit edilmesi
- Kurum içi evrak kayıt sisteminin geliştirilmesi vb.

Diğer kurumlarla, gerçek ve tüzel kişilerle iletişim (kurum dışı iletişim) nasıl tesis edilecek?

- Kurum dışı yazışmaların usul ve esasları
- Yazılı ve sözlü bilgi taleplerinin karşılanması
- Öneri, şikâyet ve ihbar sisteminin geliştirilmesi
- Sosyal yardım ve proje destek hattı
- Dış Paydaşların memnuniyetlerinin ölçülmesi
- Kurum dışı evrak-kayıt sisteminin oluşturulması
- Ziyaretçilerle ilgili usul ve esasların belirlenmesi
- Kurum tanıtım broşürler, filmleri ya da belgeselleri vb.

Meclisin, vatandaşların ve diğer kamu kurumlarının yazılı soru ve önerileri, bilgi edinme talepleri, öneri ve şikayetleri ve usulsüzlük ihbarları nasıl ele alınacak ve takip edilecek?

- İhbar, Şikayet ve Önerilerin Alınması, Kaydı, Değerlendirilmesi ve Sonuçlandırılmasına İlişkin Usul ve Esaslar
- Alo xxx Yardım, Öneri ve Bilgi Hattı
- Öneri, Şikayet ve İhbar Kayıt ve Takip Sistemi

5. İç Kontrol Sisteminin İzlenmesi ve Değerlendirilmesi

İç kontrol sisteminin etkinliği günlük faaliyetlerin bir parçası olarak nasıl izlenecek?

- Her bir faaliyet ya da işlemin (örneğin; sosyal yardım nakit ödeme işlemleri) gerçekleştirilmesi sürecinde işlemin mevzuata, stratejik plan ve performans programına uygunluk, etkinlik, doğruluk vb. açılardan yöneticiler tarafından gözden geçirilmesi ve hata ve yanlışlıklarla ilgili gerekli düzeltmelerin yapıldığından emin olunması
- Üst yöneticinin başkanlığında haftalık/aylık yönetici toplantılarında plan ve programlara göre birimlerin performans durumu ve faaliyet ve süreçlerde yaşanan aksamlar vb. hususların görüşülmesi ve alınması gereken tedbirlerin bir eylem planı şeklinde belirlenmesi
- Sunulan periyodik mali ve operasyonel raporların (proje mali tabloları, proje fiziksel ilerleme raporları, birim bazında faaliyet raporları.) yöneticiler tarafından değerlendirilmesi, amaç ve hedeflerden sapma tespit edilmesi durumunda sorunların araştırılması ve alınacak tedbirlerin belirlenmesi
- Gerek aynı (taşınır mallar vb.) gerekse nakdi varlıkların periyodik olarak sayımının yapılarak destekleyici kayıtlarla (banka kayıtları, muhasebe kayıtları, ayniyat kayıtları vb.) mutabakatı sonucunda varsa farklılıkların araştırılması ve gerekli düzeltmelerin yapılıp yapılmadığının takibi
- Performans durumları, alınan ihbar ve şikayetler, harcama büyüklüğü vb. dikkate alınarak taşra birimlerinin ve proje uygulayıcılarının üst yönetici ve/veya birim yöneticileri tarafından yerinde denetlenmeleri, plansız ve habersiz ziyaretlerle mevcut durumun tespiti, sorunlar varsa çözüm önerileri geliştirilmesi ve takibi
- İhbar ve şikâyetlerin değerlendirilerek gerekli işlemlerin yapılıp yapılmadığının takip edilmesi
- Kurum içinden ve kurum dışından kurum faaliyet ve süreçlerinin iyileştirilmesine ilişkin önerilerin değerlendirilmesi ve kayda değer önerilerin hayata geçirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması

İç kontrol sisteminin etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesinde yönetim denetçilerden nasıl yararlanacak?

- İç denetçilerin kurum faaliyet ve süreçlerine iliş-

kin risk bazlı denetimler sonucunda getirmiş olduğu önerilerin ilgili birimlerce yerine getirilip getirilmediğinden emin olunması

- Dış denetim organlarının (Sayıştay vb.) mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi kapsamındaki tespit ve önerilerinin dikkate alınarak gerekli tedbirlerin alınması

İç kontrol sisteminin etkinliği rutin izleme faaliyetleri ve denetim dışında nasıl değerlendirilecek?

- Faaliyet dönemini takip eden bir sonraki yıl başında, üst yönetici, birim yöneticileri ve birimlerden kilit personelin katılımıyla yapılacak kapsamlı öz değerlendirme çalıştaylarında,
 - Stratejik plan ve performans programı çerçevesinde amaç ve hedeflerin gerçekleşme durumu, amaç ve hedeflere ulaşılammışsa nedenlerin ve alınması gereken tedbirlerin belirlenmesi
 - İç denetim raporları, yerinde denetim sonuçları, iç paydaş ve dış paydaş memnuniyet anketleri, ihbar ve şikayetler, Meclis soru ve önerileri, öneriler vb. dikkate alınarak faaliyet ve süreçlerle ilgili halihazırda devam eden sorunlar ve potansiyel etkilerinin analiz edilerek hangi birim tarafından ne tür tedbirler alınacağını tespiti

İç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin yıllık güvence beyanı nasıl verilecek?

- Yıllık kontrol değerlendirmesi sonucunda, kurumun belirlenen amaç ve hedeflerine ulaştığı, faaliyet ve süreçlerin etkin bir şekilde işlediği ve herhangi bir sorunla karşılaşmadığı değerlendirilmişse, kurum faaliyetleri ve süreçleriyle ilgili önemli bir yolsuzluk ya da usulsüzlük olayı yaşanmamışsa, iç paydaş ve dış paydaşların memnuniyeti sağlanmışsa, iç denetim raporlarında iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine ilişkin güvence verilmiş ve dış denetim organı tarafından mali tabloların doğru ve güvenilir olduğu, harcamaların mevzuata uygun olduğu konusunda olumlu görüş bildirilmişse o zaman iç kontrol sistemine güvence verilmesi

- Öte yandan, kurumun stratejik plan ve performans programında belirlenen amaçlarına ulaşmaması, büyük çaplı bir usulsüzlük ve yolsuzluk yaşanması, kurum faaliyet ve hizmetlerine ilişkin memnuniyet oranının çok düşük olması, iç denetçilerin faaliyet ve süreçlerle ilgili önemli riskler tespit etmesi ve söz konusu risklere ilişkin güvence beyanı tarihi itibarıyla gerekli tedbirlerin alınmamış olması, dış denetim organı tarafından mali tablolarda önemli hata ve yanlışların mevcut olduğunun tespit edilmesi vb. durumlarda iç kontrol sistemine güvence verilemeyecek ya da sınırlı bir güvence verilerek çekinceler ile gerek kurumun gerekse denetim birimleri tarafından yapılan tespitler ve söz konusu tespitlerle ilgili olarak alınacak tedbirler, söz konusu tedbirlerin kim tarafından ne zamana kadar alınacağı bir eylem planı şeklinde güvence beyanı ekinde sunulması

E-2- Basit Kontrol Modeli Çerçevesinde Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımı: Sosyal Yardım Ödemeleri Süreci Örneği

Yukarıda COSO Modeli çerçevesinde kurum bazında kontrollerin genel olarak nasıl tasarlanması gerektiği bir örnekle anlatılmaya çalışıldı. Şimdi de kurumun Sosyal Yardımlar Ana sürecinin bir alt süreci olan Sosyal Yardım Ödemeleri Süreci örnek alınarak basit kontrol modeli çerçevesinde kontrollerin nasıl tasarlanması gerektiği, bir anlamda söz konusu süreç tasarlanırken ya da mevzuatı, esas ve usulleri hazırlanırken nelere dikkat edilmesi gerektiği ele alınacaktır.

Daha önce de belirtildiği üzere, basit kontrol modeli, amaç-risk-kontrol mantığı üzerine kuruluydu. Burada da öncelikle Sosyal Yardım Ödemeleri Sürecinin var oluş amacı nedir, yöneticilerin söz konusu süreçten beklentileri nelerdir sorularıyla sürecin amaçları ortaya konulacaktır. Daha sonra her bir amaçla ilgili olarak ne tür olumsuz olaylar ve durumlarla karşılaşılabilir, hangi olaylar ya da durumlar amacı negatif yönde etkileyebilir sorusu yöneltilerek riskler tespit edilecek ve son olarak da söz konusu riskleri bertaraf etmek ya da etkisini azaltmak için gerekli kontroller, tedbirler, politika ve prosedürler geliştirilmeye çalışılacaktır.



Sosyal Yardım Ödemeleri Süreci :Süreç Bazında Kontrol Tasarımı

Amaçlar	Riskler	Beklenen Kontroller
<ul style="list-style-type: none"> Ödemenin doğru kişiye yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> Fiktif kişilere ödeme yapılması Hak sahipliğini yitirmiş olanlara ödeme yapılması Ödemeye aracı kuruluşların hatalı ya da yanlış işlemleri dolayısıyla yanlış kişilere ödeme yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> Hak sahiplerinin iletişim ve ödeme(kimlik, adres ve banka hesabı vb.) bilgilerinin talep edilerek söz konusu bilgilerin "Sosyal Yardım Sistemi"ne girilmesi ya da yetkililerce onaylı hak sahipleri listesi oluşturulması Hak sahibinin kimlik, adres ve banka bilgileri dahil ödemelerde aranacak destekleyici belge ve bilgilerin teyidinde yönelik kontrol listesi oluşturulması Hak sahibi olmayanlara ödemenin engellenmesi için Sosyal Yardım Sisteminde otokontrol mekanizması tesis edilmesi Hak sahipliğini yitirmiş olanların sistemden silinmesi ve listelerin güncellenmesi Her bir ödeme döneminde Hak Sahipleri listesinin aracı bankalara gönderilmesi ve aracı bankalarla protokol/sözleşme tesis edilerek hak sahibi olmayanlara yapılacak ödemelerde bankaların sorumlu kılınması Sahte ya da yanıltıcı belgelerle yardım alan kişilere yönelik cezai müeyyidelerin belirlenmesi ve kamuoyuna duyurulması Hak sahiplerine yapılacak ödemeler (kime, nasıl, ne kadar ve ne zaman ödeme yapılacağı vb.) konusunda personelin eğitilmesi Ödemeye esas teşkil eden ödeme emri ya da belgelerinin hazırlayan dışında bir üst amir ya da yönetici tarafından kontrol edilmesi (çift göz prensibi) Ödemelerin doğru kişiye ve doğru tutarda yapılıp yapılmadığının banka ve muhasebe kayıtları üzerinden (<i>ödeme emri belgesini hazırlayan ve muhasebe kaydını tutan personel dışındaki üçüncü bir kişi tarafından</i>) periyodik olarak mutabakatının yapılması
<ul style="list-style-type: none"> Ödemenin doğru tutarda ve eksiksiz yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> Mükerrer ödeme yapılması Yapılacak ödemelerin hesaplama yönteminin karmaşık olması Hak sahiplerine fazla ya da eksik ödeme Ödemeleri hesaplayan personelin nitel ve nicel açıdan yetersiz olması 	<ul style="list-style-type: none"> Hak sahiplerinin gruplandırılarak bütçe imkanları çerçevesinde yapılacak ödeme tutarlarının belirlenmesi Ödenecek tutarların hesaplanmasına ilişkin esas ve usullerin açık ve net bir şekilde belirlenmesi Ödenecek tutarların Sosyal Yardım Sistemi tarafından otomatik olarak hesaplanması Sosyal Yardım Sisteminin ödenecek tutarların hesaplanmasına esas teşkil eden esas ve usullerdeki değişikliklere göre güncellenmesi Analitik becerileri haiz, muhasebe, finans vb. alanlarda ön lisans ya da lisan mezunu uygun nitelikleri haiz personelin istihdamı Hak sahiplerine yapılacak ödemeler (kime, nasıl, ne kadar ve ne zaman ödeme yapılacağı vb.) konusunda personelin eğitilmesi Fazladan yapılan ödemelerin tahsili ya da mahsubuna ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi Ödemeye esas teşkil eden ödeme emri ya da belgelerinin hazırlayan dışında bir üst amir ya da yönetici tarafından kontrol edilmesi (çift göz prensibi) Ödemelerin doğru kişiye ve doğru tutarda yapılıp yapılmadığının banka ve muhasebe kayıtları üzerinden (<i>ödeme emri belgesini hazırlayan ve muhasebe kaydını tutan personel dışındaki üçüncü bir kişi tarafından</i>) periyodik olarak mutabakatının yapılması

<ul style="list-style-type: none">• Ödemenin zamanında yapılması	<ul style="list-style-type: none">• Nakit planlamasının etkin olmaması nedeniyle yaşanan gecikmeler• Ödemenin şekli nedeniyle ödeme sürecinin uzaması• Ödeme sürecinde görev alan personelin nitelik ve nicelik açıdan yetersiz olması• Yararlanıcıların ödemeler konusunda bilgi sahibi olmaması nedeniyle yaşanan aksamalar	<ul style="list-style-type: none">• Bütçe imkanları çerçevesinde tahsis edilen ödeneklerin kullanım durumunun periyodik olarak takip edilerek ihtiyaç duyulan ödeneklerin hazır bulundurulması• Ödeme şekli ve tarihlerine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi• Ödemelerin tamamen bankalar ya da PTT aracılığıyla yapılmasının sağlanması• Ödeme sürecine ilişkin olarak hak sahiplerinin kolayca anlayabileceği broşürlerin hazırlanması• Hak sahiplerine yapılacak ödemeler (kime, nasıl, ne kadar ve ne zaman ödeme yapılacağı vb.) konusunda personelin eğitilmesi
<ul style="list-style-type: none">• Hak sahiplerinin tamamına ödeme yapılması	<ul style="list-style-type: none">• Ödenek yetersizliği nedeniyle bazılarında ödeme yapılmaması• Hak sahiplerinin bir kısmının kayıtlara alınmaması	<ul style="list-style-type: none">• Hak sahibi sayısının bütçe imkanları çerçevesinde belirlenmesi ve bu çerçevede gerekli ödeneklerin zamanında kullanıma hazır bulundurulması• Hak sahiplerine ilişkin listeler tutularak gerekli güncellemelerin yapılması• Her bir ödeme takviminde ödeme emrinde/talimatında belirtilen hak sahipleriyle hak sahibi listelerinin mutabakatının yapılması• Hak sahiplerine yapılacak ödemeler (kime, nasıl, ne kadar ve ne zaman ödeme yapılacağı vb.) konusunda personelin eğitilmesi• Ödemelerin doğru kişiye ve doğru tutarda yapılıp yapılmadığının banka ve muhasebe kayıtları üzerinden (<i>ödeme emri belgesini hazırlayan ve muhasebe kaydını tutan personel dışındaki üçüncü bir kişi tarafından</i>) periyodik olarak mutabakatının yapılması
<ul style="list-style-type: none">• Ödemelerin usulüne uygun kaydı, muhasebeleştiril-mesi ve dosyalanması	<ul style="list-style-type: none">• Kayıtların eksik yapılması• Kayıt ve dosyalamanın geç yapılması• Dosyalamaya ilişkin bir standardın bulunmaması• Kayıt ve dosyalamanın belirlenmiş standartlara uygun yapılmaması• Muhasebe işlemlerinin destekleyici belgelere dayanmaması• Muhasebe kayıtlarının yeterli düzeyde açıklayıcı olmaması• Muhasebeleştirilmenin genel kabul görmüş ilkelere uygun olmaması	<ul style="list-style-type: none">• Kayıt ve dosyalamanın kimler tarafından nasıl (şekil, süre, standart vb.) yapılacağına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi• Arşiv ve muhasebe elemanının uygun nitelikleri haiz olması ve eğitilmeleri• Muhasebe kayıtları ile banka kayıtlarının periyodik olarak mutabakatının yapılması• Muhasebe yevmiye kayıtlarında, ödemenin içeriği (kime, niçin ve ne zaman vb.) ile ilgili gerekli açıklamalara yer verilmesi• Belirlenmiş standartlara uygun bir muhasebe yazılımının kullanılması
<ul style="list-style-type: none">• Ödemelerle ilgili hesap verebilirliğin sağlanması, doğru ve güvenilir raporlama	<ul style="list-style-type: none">• Ödemelere ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmemiş olması• Ödemelerle ilgili yetki ve görev çatışmaları• Ödeme dosyalarının kaybolması ya da zarar görmesi• Ödemeye ilişkin raporların hatalı ya da yanlış olması• Ödemelere ilişkin verilerin değiştirilmesi ya da bilgi belgelerin tahrif edilmesi	<ul style="list-style-type: none">• Ödeme sürecindeki pozisyonların, söz konusu pozisyonların yetki, görev ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi• Ödeme sürecinde imza ve onay mercileri ile ödeme yetki limitlerinin belirlenmesi• Ödemelere ilişkin bilgi ve belgelerin muhafaza süreleri, saklanması, söz konusu bilgilere erişime ilişkin usul ve esasların belirlenmesi• Raporlamanın Sosyal Yardım Sistemi ve muhasebe programı üzerinden otomatik yapılması• Her bir raporlama döneminde verilerin banka ve muhasebe kayıtlarıyla mutabakatının yapılması• Raporların hazırlayan dışında bir başkası tarafından gözden geçirilerek onaylanması• Sosyal Yardım Sistemi ve muhasebe programına erişime ilişkin kullanıcı tanımlamalarının yapılması ve erişimin yetkili personelle sınırlandırılması• Sosyal Yardım Sistemi ve muhasebe programının iç denetçiler ya da danışmanlar tarafından periyodik denetiminin yapılması• Verilerin, bilgi ve belgelerin tahrif edenlere yönelik cezai müeyyidelerin belirlenmesi



F- Sonuç ve Değerlendirme

Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu mali yönetim reformu ile birlikte gündeme gelen iç kontrol kavramı ülkemizde bu alandaki tartışmalarda genel olarak mali kontrolden öteye geçememiştir. Ayrıca, söz konusu kavramın, AB tarafından “mali kontrol” faslı içerisinde müzakere edilmesi ve kamu mali iç kontrol sisteminin bir parçası olarak gösterilmesi, hem operasyonel yönetimi hem de mali yönetimi ilgilendiren iç kontrolün, mali yönetim ve kontrole ilişkin yasal çerçeve altında ön mali kontrolle aynı düzlemde ele alınmasını beraberinde getirmiştir. Bu durum ise, iç kontrolün, mali kontrolün bir parçası olan “ön mali kontrol”den ibaret olduğu şeklinde bir algılamının genel kabul görmesine yol açmıştır. Öte yandan, mevzuattan kaynaklanan problemler yanında, bu alanda yetişmiş uzman personel eksikliğinin etkisiyle kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesine ilişkin çalışmalar somutlaştırılmamıştır.

Çalışmamızda, hem iç kontrol kavramının ne anlama geldiği, hem de, kurumsal düzeyde ve süreç bazında kontroller bağlamında kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılması gereken somut çalışmalar konusunda bir farkındalık oluşturulmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda, iç kontrolün, her hangi bir kuruluşun amaçlarına, faaliyetlerini *etik* kurallar çerçevesinde *etkin, etkili ve ekonomik* bir şekilde *mevzuata uygun* olarak yürüterek ulaşabilmesi ve mali ve operasyonel sonuçlarına ilişkin *doğru ve güvenilir* raporlama yapabilmesi için kendi *yetki, görev ve sorumluluğu* dahilinde kullandığı tüm araçları içeren ve risk bazlı olarak tasarlanan dinamik bir süreç olarak anlaşılması gerekmektedir.

Kurumsal düzeyde kontroller de, insan kaynakları yönetimi, etik, planlama, bütçeleme, kurumsal iletişim ve raporlama, yönetim bilgi sistemleri ve iç denetim gibi tüm kurum çapında uygulanan ve kurum faaliyetlerinin etkinliği için büyük önem arz eden kontrollerdir. Söz konusu kontroller, bir bakıma üst yöneticilere misyonu ve amaçları çerçevesinde kurumlarının işleyişi ve performansına hakim olabileme ve böylece ilgili mercilere hesap verebilme imkanı sağlayan kontrollerdir.

Bu çerçevede, kurumsal düzeyde kontrollerin tasarımı;

- Birinci aşamada, en önemli kontrol unsurunun insan²³ olduğu gerçeğinden hareketle öncelikle kurum çalışanlarının, kurumun varlık sebebini, kendi görev ve sorumluluklarının neler olduğunu, hangi fiil ve davranışlarının kabul edilebilir, hangilerinin kabul edilemez olduğunu bildikleri, işe alma, terfi, eğitim, disiplin, mali ve sosyal haklar vb. insan kaynakları uygulamalarının yazılı olarak objektif kurallara bağlandığı ve çalışanlar arasında her hangi bir ayrımcılığın söz konusu olmadığı, görev tanımları çerçevesinde kendilerine verilen işlerin yürütülmesi için eğitim ve donanım başta olmak üzere çalışanlara gerekli kaynakların tahsis edildiği, yöneticilerin çalışanları motive ederek onlarla aynı hedefe doğru kilitlendiği, kurum çalışanları ve birimleri arasında raporlama ve hiyerarşik ilişkilerin açık ve net olarak belirlendiği uygun bir çalışma ortamının tesis edilmesi,
- İkinci aşamada, kurumun orta ve uzun vadede stratejik amaçlarının ve bu amaçlara yönelik stratejik risklerinin analiz edilmesi, söz konusu risklerin minimize edilmesi için gerekli stratejilerin (stratejik kontrolleri) tasarlanması, stratejileri hayata geçirmek için gerçekleştirecek faaliyet ve projelerin ve ilgili süreçlerin etkin ve etkili bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak yürütülmesine yönelik risklerin (operasyonel riskler) analiz edilip değerlendirilmesi,
- Üçüncü aşamada, faaliyet ve süreçlere yönelik riskler dikkate alarak iş süreçlerinin ve prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması,
- Dördüncü aşamada, Belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığına (mali ve operasyonel yönden) yönelik sorumlulardan dönemsel rapor alınması, işleyişteki aksaklıkların, hile ve usulsüzlükler ile

23 Ülkemizde, kamu reformu çabalarının iç dinamiklerle değil de, IMF, DB ve AB gibi dış dinamiklerle hayata geçirilmesi ve bu kapsamda ortaya çıkan bürokratik direnç vb. nedenler, reformların entegre bir şekilde ele alınmasını ve hayata geçirilmesini engellemiştir. Bu kapsamda, stratejik planlama, performans yönetimi, iç kontrol, iç denetim ve performans raporlaması gibi modern yönetim araçlarıyla kamuda yönetim anlayışının, iş yapma tarzının değiştirilmesi hedeflenmekle birlikte en önemli kontrol unsuru olarak ve stratejik planları, performans programlarını uygulayacak olan insan kaynakları yönetiminin etkinleştirilmesine ilişkin her hangi bir adım atılmamıştır.

iyileştirme önerilerinin raporlanmasının sağlanarak, bu çerçevede kurum içi ve kurum dışı uygun iletişim kanallarının tesis edilmesi,

- Beşinci aşamada, Gerek performansla gerekse aksaklıklara ilişkin raporlar ile şikayet ve öneriler dikkate alınarak amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının, amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin etkin ve etkili bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak uygulanıp uygulanmadığının, faaliyetler sırasında kullanılan varlıkların korunup korunmadığının ve mali ve operasyonel bilgilere ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının sürekli olarak izlenmesi ve en azından yılda bir defa bu konuda genel bir durum değerlendirilmesi yapılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve iç denetçiler tarafından risk bazlı denetimler sonucu getirilen iyileştirme önerilerinin yerine getirilmesinin sağlanması gerekmektedir.

Bu doğrultuda, kurumsal bazda kontrollerin tasarlanması kapsamında dikkate alınan COSO Modelinin, tıpkı toplam kalite yaklaşımında “planla-uygula-kontrol et-önlem al” şeklinde ifade edilen iş yapma tarzına benzer bir yönetim modeli sunduğu dikkate alınarak herhangi bir sistem tasarımı ya da kurumsal yapılanmada esas alınabileceği ve bu şekilde amaçlara ulaşmanın ve hesap verebilmenin mümkün olabileceği göz önüne alınmalıdır.

Süreç bazında kontroller ise, her hangi bir sürecin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak şeffaf ve hesap verebilir bir biçimde işlemesi için uygulanan kontrollerdir. Süreç bazında kontroller, süreçten sorumlu yöneticilere, süreçlerinin işleyişine hakim olmaları ve süreç hedeflerini gerçekleştirerek hesap verebilmelerini sağlayan kontrollerdir. Bu kapsamda, söz konusu kontrollerin tasarımında, öncelikle sürecin hedefleri, bu kapsamda üst yönetici ve süreç sahiplerinin söz konusu süreçten beklentileri belirlenmeli ve daha sonra da her bir hedefle ilgili ne tür negatif olay ya da durumların ortaya çıkabileceği analiz edilerek söz konusu analiz sonuçlarına göre sürecin tasarlanması, buna göre gerekli kontrol politika ve prosedürlerinin sürece entegre edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, süreç bazlı kontrollerin tasarımında kullanılan basit kontrol modelinin de, her hangi bir sürece ilişkin esas ve usul-

lerin belirlenmesinde veya herhangi bir karar alma sürecinde dikkate alınması durumunda potansiyel sorunlara ilişkin proaktif önlemlerin alınarak süreçlerin daha etkin bir şekilde işleyebilmesi ya da daha sağlıklı kararlar alınabilmesi mümkün olacaktır.

Bu bağlamda, iç kontrolün, amaçların ve risklerin bir fonksiyonu ve her kurumun amaçları ve risklerinin kendine özgü olduğu gerçeğinden yola çıkarak her bir kurumdan gerek kurumsal bazda gerekse süreç bazında aynı kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesini beklemek mümkün değildir. Bu çerçevede, kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal bazda kontrolleri düzenleyen Kamu İç Kontrol Standartlarını hayata geçirirken kurumların kuruluş amaçları, faaliyet ve işlem hacimleri, bütçe büyüklükleri, personel sayıları vb. hususlar dikkate alınmalı ve standartların her kurumda aynı şekilde uygulanması beklenmemelidir.²⁴ Benzer şekilde, süreç bazında kontrollerin tasarlanması sırasında da her bir birimden aynı önlemi alınması, kontrollerle ilgili aynı düzeyde esas ve usulleri belirlemesi talep edilmemelidir.

Ayrıca, iç kontrol standartlarının uygulanması ve kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinleştirilmesinde rehberlik ve danışmanlık rolü üstlenen uyumlaştırma birimleri, kontrollerin amaçlara ve risklere göre değişiklik arz edeceği gerçeğinden hareketle, belirlemiş oldukları standartları, değişen şartlara göre uyarlamalı ve gerek kurumsal bazda gerekse süreç bazında iyi uygulama örneklerini diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla paylaşmalıdır.

KAYNAKLAR

1. CANGEMİ, Michael P. and SINGLETON, Tommie, **Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3rd Edition, John Wiley and Sons Inc., New Jersey, 2003.
2. COSO **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, USA, 2004.

²⁴ Örneğin 50 personeli olan ve yoğun bir şekilde bilgisayar kullanımının olmadığı bir kurumdaki bilgi teknolojileri kontrolleri ile kamuya yönelik hizmetlerini önemli ölçüde otomasyonlu sistemler üzerinden veren 5000 kişilik bir kurumda uygulanan bilgi teknolojileri kontrolleri ve söz konusu kontrollere ilişkin esas ve usuller aynı düzeyde olmayacaktır.



3. COSO, **Internal Control: Integrated Framework**, USA, AICPA, 1994.
4. COSO, Executive Summary, **Internal Control: Integrated Framework**, (http://www.coso.org/Publications/executive_summary_integrated_framework.htm)
5. INTOSAI, “**Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector**”, (http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf)
6. KAYIM, Ali, **İç Kontrol ve COSO Bazlı İç Kontrol Süreci**, İDKK İç Denetçi Adayları Eğitim Sunumu, 7-8 Mayıs .2008, Ankara
7. KAYIM, Ali, **Kamu Yönetimde İç Kontrol ve İç Kontrol Eylem Planlarının Hazırlanması**, Mali Hizmetler Uzmanları Derneği Mesleki Eğitim Programı, 10-11 Mart 2009, Antalya.
8. KAYIM, Ali, **İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi**, Mali Pusula, 19. Sayı, 2006, s.116-122.
9. KAYIM, Ali, “**İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**”, (Hazine Kontrolörleri Kurulu Yeterlik Tezi), Ekim 2005.
10. KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara, 1998.
11. PICKET, Spencer, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, John&Wiley Sons Ltd, UK, 2005
12. ROOT, Steven J., **Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance**, John Wiley&Sons Inc., New YORK, 1998,.
13. SAWYER, Lawrence B., DITTENHOFER, Mortimer A. and SCHEİNER, James H., **Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003.
14. TIERNEY, Cornelius E., KEARNEY, Edward F., FERNANDEZ, Roldan., **OMB Circular A-123 and Sarbanes-Oxley: Management’s Responsibility for Internal Control in Federal Agencies**, John Wiley & Sons Inc, USA, 2006.
15. <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kontrol&ayn=tam>.
16. <http://www.collinslanguage.com/results.aspx?context=3&reversed=False&action=define&homonym=-1&text=control>.