

**T.C.  
SOMA BELEDİYE BAŞKANLIĞI  
MALİ HİZMETLER MÜDÜRLÜĞÜ**

**KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE ETKİNLİK  
FAKTÖRLERİ**

**SONGÜL CAN  
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı**

**MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI  
UZMANLIK TEZİ**

**SOMA, MANİSA  
KASIM 2015**

T.C.  
SOMA BELEDİYE BAŞKANLIĞI  
MALİ HİZMETLER MÜDÜRLÜĞÜ

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ VE ETKİNLİK  
FAKTÖRLERİ

SONGÜL CAN  
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

Danışman: Bayram GÜLER

MALİ HİZMETLER UZMANLIĞI  
UZMANLIK TEZİ

SOMA, MANİSA  
KASIM 2015

## İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER DİZİNİ .....	VI
TABLOLAR DİZİNİ .....	VII
GİRİŞ .....	VIII

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....	1
1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI .....	2
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI.....	3
1.3.1. İç Kontrol Nedir? .....	3
1.3.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi .....	4
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUK .....	6
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	8
1.5.1. Genel Amaçlar .....	8
1.5.2. Özel Amaçlar .....	8
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ .....	10
1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ.....	11

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINDA YARARLANILAN ULUSLARARASI STANDARTLAR

2.1. COSO MODELİ .....	13
2.1.1. COSO Raporunda İç Kontrolün Tanımı .....	14
2.1.2. COSO Raporunda İç Kontrolün Özellikleri.....	14
2.1.3. COSO Küpü .....	15
2.1.4. COSO Piramidi .....	16
2.1.5. COSO 2013 Değişiklikleri .....	18
2.1.6. COSO 2013'e Göre COSO Bileşenleri ve 17 İlke.....	19
2.2. INTOSAI İÇ KONTROL STANDARTLARI .....	21
2.2.1. Genel Standartlar.....	22

2.2.2. Ayrıntılı Standartlar .....	23
2.3. AVRUPA BİRLİĞİ İÇ KONTROL STANDARTLARI.....	24

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI VE BİLEŞENLERİ

3.1. KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI.....	29
3.1.1. KONTROL ORTAMI.....	32
3.1.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük .....	33
3.1.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler .....	36
3.1.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı .....	37
3.1.1.4. Yetki Devri.....	38
3.1.2. RİSK DEĞERLENDİRME.....	39
3.1.2.1. Planlama ve Programlama.....	40
3.1.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi .....	41
3.1.3. KONTROL FAALİYETLERİ .....	42
3.1.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri .....	43
3.1.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi.....	44
3.1.3.3. Görevler Ayrılığı.....	44
3.1.3.4. Hiyerarşik Kontroller .....	45
3.1.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği.....	46
3.1.3.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri.....	46
3.1.4. BİLGİ VE İLETİŞİM.....	47
3.1.4.1. Bilgi ve İletişim.....	47
3.1.4.2. Raporlama .....	48
3.1.4.3. Kayıt ve Dosyalama Sistemi .....	49
3.1.4.4. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi.....	50
3.1.5. İZLEME .....	51
3.1.5.1. İç Kontrolün Değerlendirilmesi .....	53
3.1.5.2. İç Denetim.....	54

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

4.1. TÜRKİYE’DE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	56
4.2. İÇ KONTROLÜ GEREKLİ KILAN NEDENLER .....	58
4.3. İÇ KONTROLÜN ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER .....	60
4.3.1. Roller ve Sorumlulukların Etkin Dağıtımı .....	62
4.3.2. Üst Yönetimin Duyarlılığı .....	62
4.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Etik .....	63
4.3.4. Bulguların Önemszenmesi .....	63
4.3.5. Yüksek Denetim Kurumunun Yönlendirmelerine Uyum .....	64
4.4. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL.....	64
4.4.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı .....	65
4.5. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ.....	67
4.5.1. İç Kontrolün Etkinleştirilmesi Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar .....	69
4.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ İÇİN GEREKLİ FAKTÖRLER .....	71
4.6.1. İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri .....	73
4.6.1.1. Mevzuata Uygunluk .....	73
4.6.1.2. Saydamlık.....	74
4.6.1.3. Hesap Verebilirlik .....	74
4.6.1.4. Ekonomiklik.....	75
4.6.1.5. Verimlilik .....	76
4.6.1.6. Etkinlik.....	76
4.6.1.7. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Yararları.....	76
<b>SONUÇ.....</b>	<b>80</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>82</b>

## ŞEKİLLER DİZİNİ

ŞEKİL 2.1. COSO Küpü 1992 .....	16
ŞEKİL 2.2. COSO Piramidi .....	17
ŞEKİL 2.3. COSO Küpü 2013 .....	20
ŞEKİL 3.1. İç Kontrol Standartları ve Bileşenleri .....	31
ŞEKİL 4.1. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Yapısı.....	58

## TABLÖLAR DİZİNİ

<b>TABLO 1.1.</b> İç Kontrolün Tamamlayıcı Özellikleri .....	6
<b>TABLO 3.2.</b> Kamu Görevlilerinden Beklenen Başlıca Etik Davranışlar .....	35

## GİRİŞ

Günümüzde kamu mali yönetiminde kontrol kavramı hem özel sektör hem de kamu sektöründe büyük öneme sahip hale gelmiştir. Dünyada kamu yönetimi ve mali yönetim sistemleri alanında ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde ülkemizde de mali sisteme ilişkin reform çalışmaları başlatılmıştır. Türkiye’de özellikle 2003 yılında yürürlüğe giren, uygulanmasına 2006 yılında başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile büyük değişimler yapılmış ve iç kontrol sistemine önemli ölçüde yer verilmiş ve uluslar arası uygulamalardan yararlanılarak etkili bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. Anılan Kanunla düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak iç kontrol sistemlerini kurma ve uygulama sorumluluğu altına girmiş ve yürüteceği fonksiyonlar ve sorumluluklar artırılmıştır.

Her ne kadar mevzuat hükümleri uyarınca idareler böyle bir sorumluluk altına girmiş olsalar da, iç kontrol sistemi kamu kuruluşlarında özel sektörde olduğu gibi verimli bir şekilde oluşturulamamakta ve uygulanamamaktadır.

Kamu kurumlarının artan kapasiteleri iç kontrol sistemini her geçen gün daha önemli hale getirmiştir. Sistemin kamu kurumlarında uygulanabilirliğinin artırılması kurumlarda; amaçlanan hedeflere daha verimli bir şekilde ulaşılması, kaynakların daha etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, hesap verme mekanizmasının kanıtlara dayalı olarak işletilmesi, usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçilebilmesi gibi olguların gerçekleşmesi açısından önemli bir yere sahiptir.

Bu çalışma giriş, dört ana bölüm ve sonuçtan oluşmaktadır. Birinci bölümde iç kontrol sistemine genel hatlarıyla değinilmiştir. Önemi, amaçları, temel ilkeleri



gibi iç kontrol sistemini daha iyi anlamamızı sağlayacak olgular anlatılmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ölkemizde uygulanan iç kontrol sistemine dayanak teşkil eden ve iç kontrol sisteminin kurulmasında ve uygulanmasında yararlanılan uluslar arası standartlar anlatılmıştır. Üçüncü bölümde Türkiye’de uygulanan iç kontrol standartları kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Dördüncü bölümde kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurumlar açısından yararları, nasıl daha etkin hale getirilebileceği, kurulma ve uygulama aşamasında karşılaşılan sorunlar anlatılmaya çalışılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

### 1.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İç kontrole yönelik temel düşünceler 1940'lı yılların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayımlanan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklayan rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir.<sup>1</sup>

1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısı iç kontrole dikkat çekmiş ve araştırmalar sonucunda 1977'de ana teması iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Daha sonra, 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili Treadway Komisyonu olarak da bilinen Ulusal Komisyon kurulmuş ve Komisyon tarafından Hileli Mali Raporlama konusunda bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Komisyonun bu çağrısı sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO oluşturulmuştur. COSO mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. 1992'de yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Fadıl Tunçel ,Uludağ Üniversitesi, İç Kontrol Tanıtım Slaytı, <http://slideplayer.biz.tr/slide/2587230/> (erişim 06.10.2015)

<sup>2</sup> <https://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf> (Erişim 06.10.2015)

Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler çerçevesinde, mali sistemimizin AB uygulamaları ile uyumunun sağlanması amaçlanmaktadır. Mevzuatımız da bu kapsamda COSO' nun iç kontrol standartlarına uygun biçimde oluşturulmuştur. 2003 yılında "AB Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı" ile "AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine İlişkin Karar" kabul edilmiştir. Öngörülen bu düzenlemelere paralel olarak Aralık 2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır.<sup>3</sup> Anılan kanunla ülkemizde kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması yasal bir zorunluluk olarak getirilmiştir. Bu Kanun ile iç kontrol standartlarının belirlenmesi, geliştirilmesi, kurumlara rehberlik yapılması ve koordinasyonun sağlanması konusunda Maliye Bakanlığı merkezi uyumlaştırma birimi olarak yetkili kılınmıştır.<sup>4</sup>

## **1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI**

Kamu idarelerinde uygulanacak olan iç kontrol sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55 ila 67 nci maddelerinde; iç kontrolün tanımı, amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol ve mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve yetkilisi başlıkları altında ve yine anılan Kanunun 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve yayımlanan<sup>5</sup> "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" da da; iç kontrol, ön mali kontrol, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne ilişkin mali karar ve işlemler ve çeşitli hükümler bölümleri altında ayrıntılarıyla birlikte ele alınmıştır.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Fadıl Tunçel, İç Kontrol Tanıtım Slaytı

<sup>4</sup> Onur Derici, Sayıştay Denetçisi, İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Bekad Yayınları 2015, s.60.

<sup>5</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, Resmi Gazete Sayı: 26040

<sup>6</sup> Mehmet Aksoy, Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara 2013, s.3.

### 1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

#### 1.3.1. İç Kontrol Nedir?

İç kontrol; kurumun temel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul bir güvence elde etmek amacıyla tasarlanan sistemler bütünüdür. Bu yüzden etkin bir iç kontrol sistemi sürecinin ön koşulu hedeflerin açık biçimde belirlenmesidir. Kurumun yöneticilerinin sorumluluğunda ve çalışanlar tarafından hayata geçirilen ve organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir.<sup>7</sup>

İç kontrol faaliyetleri; düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirme, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma, kayıplara kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır.<sup>8</sup>

İç kontrol kişilere hâlihazırda yaptıkları iş ve işlemleri daha düzgün, daha kaliteli ve daha sistematik yapmaları için uygun ortamı oluşturan ve bu bilincin oluşmasını sağlayan uzun vadeli bir algı ve kültür değişimidir. İç kontrol; kurum kültürünü, etik değerleri, personel performansını, kurumsal organizasyon yapısını, planlama ve programlama faaliyetlerini, misyon ve vizyon çerçevesinde stratejik amaçlar ve hedefler tesis edilmesini, kurumsal risklere yönelik kontrol mekanizması geliştirilmesini, kayıt ve dosyalama sistemini, kurum içi yatay ve dikey iletişim

---

<sup>7</sup> Sumru Tümer, Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara 2010, s.21.

<sup>8</sup> Vural Şahbenderoğlu, Gereçeli ve Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, BEKAD Yayınları, Ankara 2014, s.168.

kanallarını, bilgi güvenliği politikalarını, raporlama sistemlerini ve iç denetimi içinde barındıran bir yönetim modelidir.<sup>9</sup>

İç kontrol bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan tüm faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir. İç kontrol muayyen işlemlere yönelik olarak alınan tedbirlerden ibaret bir süreç olmayıp amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik tüm faaliyet ve uygulamaları ifade eder.<sup>10</sup>

### **1.3.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi**

İç kontrol sisteminin önemi amacından kaynaklanmaktadır. İç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. Varlıkların korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğunun ve verimliliğinin artırılmasına destek olur.<sup>11</sup>

İç kontrol sistemi yönetimin amaçlarının etkili ve etken bir şekilde başarılmasını, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu, varlıkların korunmasını, hata ve düzensizliklerin önlenmesini, tam ve güvenilir kayıt tutulmasını ve zamanında ve güvenilir mali raporlamayı sağlar.<sup>12</sup>

Bu sistem gerçekleştirilebilecek en iyi performansı kullanarak hedefi gerçekleştirmeyi planlamaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve

---

<sup>9</sup>İlker Eralp, Bülent Bozbaş, Kamu Yönetiminde İç kontrol & Ön Mali Kontrol, BEKAD Yayınları 2014, s.34.

<sup>10</sup>Ekrem Candan, Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi Sayı:38 Haziran, 2006, s.2.

<sup>11</sup>Celal Kepekçi, İç Kontrol Sistemi, Tesmer Yayın No: 6, Ankara, 1994, s.23.

<sup>12</sup>Onur Derici, a.g.e. s.2.

dürüstlüğü, kontrol sürecindeki etkisinin iyi anlaşılması ve yönetici ve çalışanların yükümlülüklerinin tam ve doğru olarak yerine getirilmesini gerektirmektedir.<sup>13</sup>

İç kontrolü tek başına bir sistem olarak ele almaktan ziyade; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türünden sistemleri birbirleri ile kaynaştıran bir kavram olarak değerlendirmek gerekir. İç kontrolün olmadığı veya yeterince sağlanamadığı durumlarda; varlıkların kaybına, yanlış kararlar verilmesine, çeşitli suistimallere sebebiyet verebilmektedir.<sup>14</sup>

İç kontrol sistemi hedefleri gerçekleştirebilmek için yönetici/ çalışan işbirliği ve katılımını öngörür; bu nedenle iç kontrol sisteminin kurum/kuruluşlar için tamamlayıcı özellikleri aynı zamanda önemini de ortaya çıkarmaktadır.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup>Sumru Tümer a.g.e. s.21.

<sup>14</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, İç Kontrol, Karahan Kitabevi, Aralık 2012, s.103.

<sup>15</sup>Sumru Tümer a.g.e. s.23.

**TABLO 1.1. İç Kontrolün Tamamlayıcı Özellikleri**

FAALİYETLER AÇISINDAN	<ul style="list-style-type: none"><li>• Faaliyetlerin standartlara uygun gerçekleştirilmesi sağlandığından etkenlik kolaylaşır.</li></ul>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kontrol faaliyetleri nedeniyle varlıkların korunması kolaylaşır.</li></ul>
FİNANSAL AÇIDAN	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mali kararlarda güvenilir veri kullanılır.</li></ul>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hataları ve yolsuzluğu önler.</li></ul>
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetim için sağlıklı veri ve doküman oluşturur.</li></ul>
YASALARA UYGUNLUK AÇISINDAN	<ul style="list-style-type: none"><li>• Periyodik kontrollerle yasalara ve kurallara uygunluk sağlanmış olur.</li></ul>

#### **1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUK**

5018 sayılı kanunun hükümleri dikkate alındığında iç kontrol sistemi konusunda;

- Müsteşarlık (üst yönetici) makamının iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetim altında bulundurulmasından,
- Harcama yetkililerinin görev ve yetki alanları çerçevesinde, idare ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden,

- Strateji geliştirme birimlerinin iç kontrol sisteminin kurulması ve standartların uygulanması çalışmalarının koordinasyonu ile rehberliğinden ve ön mali kontrol hizmetlerinden, sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.<sup>16</sup>

Esasen iç kontrolde sorumluluk işlem sürecinde yer alan tüm personeli kapsar. Bu etkin ve başarılı bir iç kontrolün olmazsa olmazlarından. Bir süreçte yer alan tüm görevlilerin yapılan kontrolden sorumlu olmaları sürecin etkinliğini ve verimliliğini artırır.<sup>17</sup>

İç kontrolün yapısından, yeterlilik ve etkinliğinden yönetim sorumludur. Kurum yöneticileri yeterli bir iç kontrolün tasarlanması, işletilmesi, gözden geçirilmesi ve geliştirilmesinden sorumludur. Bu amaçla iç kontrolün yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Ancak yeterli iç kontrol sistemlerinin tasarlanıp oluşturulmasında yüksek denetim kurumlarının, merkezi uyumlaştırma görev ve fonksiyonları olan kuruluşların ve iç denetim birimlerinin de önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrolün tasarlanması ve işletilmesinde esas sorumluluk yönetimin olmakla birlikte iç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir. Yönetim amaç ve hedefleri belirler, bu çerçevede bir iç kontrol tasarlar, kontrol mekanizmaları oluşturur bunların uygulanmasını sağlar. Kurum çalışanları ise görev, yetki ve sorumlulukları kapsamında iç kontrolün uygulanmasında rol alır.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.13.

<sup>17</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e., s.9.

<sup>18</sup>Ekrem Candan, a.g.e., s.4.



## **1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI**

### **1.5.1. Genel Amaçlar**

İç kontrol sisteminin amacı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>19</sup> Amaçlar bir bütün olarak düşünüldüğünde kamu yararının sağlanması iç kontrol sisteminin genel amacını oluşturmaktadır.

İç kontrol sisteminin başarıya ulaşması için amaç ve hedeflerin belirlenmiş olması çok önemlidir. Kurumsal amaçlar ve hedefler tespit edilmeden faaliyet alanlarında kontrol uygulamak anlamsız olacaktır. İç kontrol kurumsal hedeflere ulaşılmasına yardım eden bir yönetim aracı olduğuna göre uygulanacak kontrol prosedürleri ile amaçlar ve hedefler arasında yakın bir ilişki olması gerekmektedir.<sup>20</sup>

### **1.5.2. Özel Amaçlar**

Operasyonlar açısından iç kontrol, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak etkinliğin ve verimliliğin arttırılmasında katkı sağlar. Kontrol faaliyetleri aracılığıyla var olan varlıklarının korunması sağlanır. Mali raporlamanın

<sup>19</sup>Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun No: 5018, 10 Aralık 2003, Madde:56.

<sup>20</sup>Tamer Aksoy, Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası, Yayın 53, Ankara 2007, s. 233.

güvenilirliğini sağlamak diğer bir amaçtır. Mali tabloların güvenilir olması, yönetimin doğru kararlar alması, herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur.<sup>21</sup>

Uygulamada görülen ve hem denetçiye hem de üst yönetime yardımcı olacak genel amaçlarla ilişkilendirilmiş özel iç kontrol amaçları şunlardır:<sup>22</sup>

Geçerlilik: Faaliyet süreçlerinde kaydedilen ve muhasebeleştirilen işlemler somut olarak gerçekleşmiş olayları göstermelidir. Bu yönüyle iyi işleyen bir iç kontrol yapısı hayali ve gerçek olmayan işlemlerin muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermeyecektir.

Eksiksiz olma: Faaliyet süreçlerinde gerçekleştirilen tüm iş ve işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol uygulamaları sayesinde işlemlerin kayıt dışı kalması önlenmeli ve kayıtların eksiksiz olması sağlanmalıdır.

Kayıtların doğruluğu: Faaliyet alanlarında gerçekleşen tüm işlemler doğru olarak muhasebeleştirilmelidir. İşlemlere ilişkin belgeler ile kayıtlar arasında tutarlılık sağlanmalıdır.

Yetkililik: Gerçekleştirilecek tüm işlemler için personel yetkilendirmeleri oluşturulmalı ve işlemler özel ve genel nitelikli yetki tanımlamaları yapılmalıdır. Yetkisiz kişiler tarafından yapılan işlemlerin varlık ve kaynakların kaybına yol açabileceği göz önünde bulundurularak tüm iş ve işlemlerin yetkilendirmelere paralel olarak yapılması sağlanmalıdır.

---

<sup>21</sup>[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1061](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1061) (erişim 10.07.2015)

<sup>22</sup>Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayınları, Yayın no:132, Ankara, 1999, s.2.

Varlıkların korunması: Varlıkların fiziki olarak korunması için özel yetkili personel görevlendirilmelidir. Özel varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı ve önemli kayıt ve belgelere dayandırılmalıdır.

Mutabakat: Fiili durum ile başlangıçta planlanan amaç ve politikalar belirli periyotlarla karşılaştırılmalı ve bu sayede faaliyetlerin belirlenen standartlara ve prosedürlere uygun yürütülmesi sağlanmalıdır.

## **1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ**

İç kontrol yalnızca kavramsal çerçevede düşünülmemeli ve planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi gibi unsurları birbirleriyle kaynaştıran bir sistem olarak algılanmalıdır. İç kontrol sistemi birçok farklı bileşenlerden oluşur ve içerisinde farklı özellikleri haiz yönetim sistemleri barındırır. Güçlü bir iç kontrol sistemi herhangi bir organizasyonun etkin olarak işleyebilmesi için gerekli olan temel unsurlardan biridir.

İç kontrol idarelerin yönetim sorumluluğundadır. Her bir idare, yönetim sorumluluğu çerçevesinde, iç kontrol sistemi oluşturmak, geliştirmek ve gerektiğinde yeniden düzenlemek durumundadır. Ayrıca iç kontrolün yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve aksayan yönleri karşı gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin önemli bir diğer özelliği de kontrol uygulamalarının risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak ölçme ve değerlendirmeler yapılması, riskli alanların belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.

Ayrıca iç kontrolün bir süreç olduğu, kişilerden etkilendiği, kurumun en alt kademedeki çalışanından en üst düzey yöneticisine kadar tüm kurum çalışanlarının görev ve sorumluluğunda bulunduğu ve iç kontrol sürecinin bir kişi veya grubun sorumluluğuna terk edilemeyeceği unutulmamalıdır. İç kontrol kişilerce uygulanır ve kuruluştaki herkes iç kontrol sisteminden sorumludur.<sup>23</sup>

### **1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ**

İç kontrole ilişkin usul ve esaslarda iç kontrolün temel ilkeleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir.<sup>24</sup>

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

İç kontrolden yönetim sorumludur. İç kontrolün sahibi yönetimdir. Kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde icra edilir. İç kontrolün

---

<sup>23</sup>İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.49.

<sup>24</sup>İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, Resmi Gazete Sayı: 26040, Madde:6

idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği ilkesi, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi konusunda yönetimin görevli ve sorumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

İç kontrol konusundaki diğer bir ilke risk esaslı kontroldür. Yani iç kontrol faaliyetlerin yürütülmesinde ve buna ilişkin düzenlemelerin yapılmasında riskli alanlar öncelikle dikkate alınır. Bu ilke kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarlanması ve uygulanmasında risk değerlendirmesi yapılmasını öngörmektedir.

İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde riskli alanların dikkate alınması ilkesi, idarelerce uygun iç kontrollerin seçilmesini ifade etmektedir. Bir başka anlatımla uygulanan kontroller gerektiği kadar, gerektiği zaman ve riskle orantılı olmalıdır. Bu ilke kontrol maliyeti ile bu kontroller sonucunda elde edilmesi beklenen fayda arasında da bir denge olmasını gerektirmektedir.

İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar. Bu ilke etkin ve başarılı bir iç kontrole ilişkin önemli bir hususa vurgu yapmaktadır. Yeterli ve etkin bir iç kontrolün gerçekleştirilmesinde tüm yönetici ve çalışanların ortak rol ve sorumlulukları bulunmaktadır.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup>Ekrem Candan, a.g.e., s.9.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINDA YARARLANILAN ULUSLARARASI STANDARTLAR**

#### **2.1. COSO MODELİ**

Yaşanan küresel ekonomik krizler, hatalı ve usulsüz mali raporlamalar ve risk yönetimi uygulamalarının olmayışı sonucu ortaya çıkan büyük çaplı iflas ve maddi zararlar; muhasebe, denetim ve kontrol alanında yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmıştır. Söz konusu ihtiyaçların giderilmesi ve mevcut sistemlere yönelik güncelleme çalışmalarının yapılabilmesi için, Amerika Birleşik Devletleri'nde kamu ve özel sektör kuruluşlarının iştirakiyle “Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonuna” destek olmak ve maddi yardım sağlamak üzere oluşturulan COSO bir özel sektör kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır.<sup>26</sup>

1970'li yıllarda ABD'de artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla oluşturulan, Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'nun 1987 yılında yayımladığı rapordaki iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal ve yorumsal farklılıkları ortadan kaldıracak ve sistemin değerlendirilmesini sağlayacak bir rehber hazırlanması tavsiyesi üzerine komisyon üyelerinin birer temsilci atamasıyla COSO olarak bilinen “Sponsor Kuruluşlar Komitesi” oluşturulmuştur. Komite, iç kontrol sistemine ilişkin çalışmalarını 1992 yılında “İç Kontrol: Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda COSO modelini ortaya koymuştur.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup>İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.63.

<sup>27</sup>“The History Of COSO”, <http://www.coso.org/aboutus.htm>, (Erişim 20.07.2015)

COSO modeline göre iç kontrol; risklerin tespit edilmesi ve işlemlerin düzenli, etik, ekonomik, etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumun sağlanması, kaynakların kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan ve bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreçtir. İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ve mevzuat ve düzenlemelere uyumun sağlanması konusunda makul güvence sağlamayı amaçlar.<sup>28</sup>

### **2.1.1. COSO Raporunda İç Kontrolün Tanımı**

COSO Raporunda İç kontrol; "Organizasyonların yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliğin ve verimliliğin, mali raporlama sisteminin güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluğun elde edilmesinde gereken makul güvenceyi sağlamak için tasarlanan bir süreçtir." şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>29</sup>

### **2.1.2. COSO Raporunda İç Kontrolün Özellikleri**

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

- İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol, yönetim faaliyetleri içerisine yerleştirilmiş, temel bir başlangıç ve sonuç noktası olmayan bir süreçtir.

---

<sup>28</sup>Vildan Uzunay, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara 2007, s.8.

<sup>29</sup>[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=136)(erişim 11.07.2015)

- İç kontrol çalışanlar tarafından yürütülür. İç kontrol sadece belgeler ve formlara dayanan bir süreç değildir. İç kontrol, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler dahil olmak üzere bütün kurum çalışanları tarafından yürütülen bir sistemdir.
- İç kontrol makul güvence sağlar. İç kontrol sistemi hiçbir zaman mutlak güvence sağlamaz, kabul edilebilir düzeyde yani makul güvence sağlar.
- İç kontrol amaçların başarılması için bir araçtır. İç kontrol kurum hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli alt yapıyı sağlayan, işletme sistemi içerisinde bir alt sistemdir.<sup>30</sup>

### 2.1.3. COSO Küpü

COSO küpü iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır.<sup>31</sup>

Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren genel hedefler ile bu hedefleri başarması için neye ihtiyaç duyulduğunu gösteren İç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı bulunur. COSO bu ilişkiyi bir küp konsepti ile ilişkilendirerek anlatmaktadır. COSO küpü üzerinde üç boyutlu matriste; dört genel hedef dikey sütunlarda, iç kontrol sisteminin beş bileşeni yatay sütunlarda ve organizasyona ait bölümler birimler ve faaliyetler yan sütunlarda gösterilmiştir.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup>[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1136) (erişim 11.07.2015)

<sup>31</sup>Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi , Sayı:85, Nisan-Haziran 2012, s.104.

<sup>32</sup>Sumru Tümer, a.g.e. s.36.



## ŞEKİL 2.1. COSO Küpü- 1992



### 2.1.4. COSO Piramidi

COSO piramidi beş iç kontrol bileşeninin kendi aralarındaki bağlantıyı gösterir. Kontrol Ortamı diğer bileşenler için temel oluşturur. Yönetim bu ortam içerisinde hedeflerine ulaşmak amacıyla Risk Değerlendirmesi' ni yapar. Kontrol Faaliyetleri, yönetime belirlemiş olduğu riskleri bertaraf etmek amacıyla belirlediği faaliyetlerdir. COSO Piramidinde Bilgi ve İletişim bu üç bileşeni çevreler. Çünkü kurum çalışanları faaliyetleri yürütebilmek ve kontrol edebilmek için bilgiye ve iletişime ihtiyaç duyarlar. Ve son olarak tüm sürecin izlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.<sup>33</sup>

Sağlam bir iç kontrol sistemi için kontrol ortamı uygun bir zemin sağlar. Risk değerlendirme sonuçlarına göre belirlenen kontrol faaliyetleri gerçekleştirilerek kurumun hedefleri önündeki engeller bertaraf edilir veya en aza indirilir. Bilgi ve

<sup>33</sup>[http://ickontrol.sbsgm.saglik.gov.tr/docs/ic\\_kontrol\\_sistem.pdf](http://ickontrol.sbsgm.saglik.gov.tr/docs/ic_kontrol_sistem.pdf) (erişim 01.07.2015)

iletişim kanalları kullanılarak tüm bileşenler desteklenir, yönetici ve personele gerekli bilgi sağlanır, sistem yönetim tarafından izleme yapılarak geliştirilir.<sup>34</sup>

## ŞEKİL 2.2. COSO Piramidi



Coso piramidinin tabanında iç kontrol sisteminin esasını ve temelini teşkil eden kontrol ortamı yer almaktadır ve diğer bütün bileşenler kontrol ortamı üzerine inşa edilmiştir. Şekil incelendiğinde bilgi ve iletişim unsurunun diğer bileşenleri kapsayıcı mahiyette olduğu görülmektedir. Bu noktada, risk değerlendirme ve kontrol prosedürlerine ilişkin faaliyetler yapılırken bilgi ve iletişim bileşeni vasıtasıyla izleme yapacak kişi ve gruplara veri sağlanması amaçlanmaktadır.<sup>35</sup>

<sup>34</sup>Mehmet Bülbül, Kamu İç Kontrol Sistemi Ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum, 20 Aralık 2011

<sup>35</sup>İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.67.

### 2.1.5. COSO 2013 Değişiklikleri

COSO Mayıs 2013'te "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" adında yeni bir rapor yayınlamıştır. Yeni çerçevede, 1992'de yayınlanan entegre çerçeve modeline göre çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin en önemlisi etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için, her bir iç kontrol unsuru ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanmasıyla ilgili düzenlemelerdir. 2013 yılında güncellenen raporda başlıca değişiklikler;

- İşletme süreçlerinde ve raporlama sistemlerinde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının öneminin artırılması,
- Küreselleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,
- Raporlama hedeflerinin iç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişleme,
- Suiistimal riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilmesi ve iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılmasıdır.

Bunlara ek olarak COSO 2013'te yapılan en önemli değişiklik, iç kontrolün beş unsurunu destekleyen 17 ilkenin sunulmasıdır. Aslında bu ilkeler, 1992 yılında yayınlanan çerçevenin içinde karışık biçimde anlatılmakta idi. Yeni çerçevede bu ilkeler toplu halde sayılmış ve işletmeler için iyi bir rehber haline getirilmiştir. Etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için, her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Münevver Yılcı, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015 s.65.

## **2.1.6. COSO Bileşenleri ve Destekleyici 17 İlke<sup>37</sup>**

### **Kontrol Ortamı**

1. Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine olan bağlılığın gösterilmesi
2. Kontrol ortamına ilişkin gözetim sorumluluğuna ait çalışmalarının yürütülmesi
3. Kontrol ortamı yapısının, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi
4. Yetkinliğin geliştirilmesine ilişkin bağlılığın gösterilmesi
5. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi

### **Risk Değerlendirmesi**

6. Doğru ve uygun hedeflerin belirlenmesi
7. Risklerin belirlenerek analiz edilmesi
8. Suiistimal riskine ilişkin değerlendirmelerin yapılması
9. Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi

### **Kontrol Faaliyetleri**

10. Uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi
11. Genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi
12. Politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanması

### **Bilgi ve İletişim**

13. İlgili bilgilerin kullanılması
14. İç iletişimin kurulması
15. Dış iletişimin kurulması

---

<sup>37</sup>Seda Tığdemir, COSO 2013'ün Yol Haritası, KPMG Gündem, Temmuz-Eylül 2014, s.25.

## İzleme Faaliyetleri

16. Mevcut yapıda devam eden veya ayrı izleme faaliyetlerinin ve değerlendirmelerin yürütülmesi

17. Sürece ilişkin eksikliklerin ve iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi ve bunun iletişimin sağlanması

### ŞEKİL 2.3. COSO Küpü-2013



Şekildeki üst yüzeyler eski küpte olduğu gibi üç amaç sınıfına ayrılmıştır. Eski küpteki finansal raporlama amacı genişletilmiştir. Küpün ön yüzeyi ise beş unsuru temsil etmektedir. Eski küpte olduğu gibi küpün yan yüzeyindeki kurumun bölümleri veya eylemleri biçimindeki tanım kaldırılmış, kurum, bölüm, iş birimi ve fonksiyon şeklinde daha genel bir yaklaşım getirilmiştir.<sup>38</sup>

<sup>38</sup>Münevver Yılandı, a.g.e., s.67.

## 2.2. INTOSAI İÇ KONTROL STANDARTLARI

Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu bir teşkilat olan INTOSAI, 1953 yılında Küba’ da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuştur. INTOSAI’ ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş olmak ve parlamento adına denetim yapmaktır. Statüsü gereğince INTOSAI’ ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay’ı da 1965 yılından bu yana INTOSAI’ nin üyesidir.<sup>39</sup>

Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi Uluslar arası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından 1992 yılında ilk defa ve 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında gözden geçirilmiş olarak yayınlamıştır. Uluslar arası Sayıştaylar Birliği tarafından 2004 yılında yapılan düzenlemede COSO tarafından yayımlanan “ İç Kontrol Standartları- Bütünleşik Çerçeve” referans alınmıştır.

Komitenin güncellenmiş rehberi hazırlamaktaki amacı, kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamaktır. Bu rehber ile kamu alanındaki yöneticilere kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve uygulanması süreçlerinde yol göstermek amaçlanmıştır.<sup>40</sup>

INTOSAI iç kontrolü;

- Faaliyetleri düzenli, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek

---

<sup>39</sup>Arzu Alikadıoğulları, Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması- Maliye Bakanlığı Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Isparta 201,1 s.65.

<sup>40</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.152.

- Hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmek
- Yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamak
- Kamu kaynaklarının zarar görmesini engellemek

amaçlarını yerine getirmek suretiyle, kurumun karşılaşması muhtemel risklerin önceden belirlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınarak kurum amaçlarına ulaşılması için makul düzeyde güvence sağlamak üzere tasarlanmış bütünleşik bir çerçeve şeklinde tanımlanmıştır<sup>41</sup>

Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları INTOSAI tarafından genel standartlar ve ayrıntılı standartlar olarak tasnif edilmiştir:<sup>42</sup>

### 2.2.1. Genel Standartlar

**Yeterli Güvence:** İç kontrol yapıları yukarıda sözü edilen amaçların gerçekleşmesi için yeterli bir güvence sağlamalıdır.

**Destekleyici Tutum:** Yöneticiler ve çalışanlar iç kontroller konusunda daima olumlu ve destekleyici bir tutum içinde bulunmalı ve bu tutumlarını açıkça göstermelidirler.

**Dürüstlük ve Yeterlilik:** Yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki açılarından dürüst olmalı ve yeterli iç kontrollerin hazırlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin önemini kavranmasına ve iç kontrollerin genel hedeflerinin gerçekleşmesine imkan verecek bir yeterlilik düzeyinde bulunmalıdırlar.

---

<sup>41</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.153.

<sup>42</sup>Yüksek Denetim Kurumları Uluslar arası Teşkilatı (INTOSAI) İç Kontrol Standartları, Çeviri: Sayıştay Dış İlişkiler Grubu 1997

**Kontrol Hedefleri:** Örgütün her faaliyeti için, yeterli, eksiksiz, makul ve bütün örgütsel amaçlarla bütünlük içinde olan özel kontrol hedefleri belirlenmeli veya hazırlanmalıdır.

**Kontrollerin Gözetimi:** Yöneticiler çalışmalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve düzenli, ekonomik, etkin ve verimli olmayan bulgularla karşılaştıklarında ivedi ve uygun önlemleri almalıdırlar.

### 2.2.2. Ayrıntılı Standartlar

**Belgeleme:** İç kontrol yapısı ile bütün iş ve işlemler açıkça belgelenmeli ve bu belgeleme inceleme amacıyla kolaylıkla ulaşılabilir durumda olmalıdır.

**İş ve İşlemlerin Anında ve Uygun Biçimde Kaydı:** İş ve işlemler anında kaydedilmeli ve uygun biçimde tasnif edilmelidir.

**İş ve İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Uygulanması:** İş ve işlemler yetkili kişilerin onayından geçirilmeli ve yetkili kişilerce uygulanmalıdır.

**Gözetim:** İç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini güvence altına almak amacıyla yeterli bir gözetim sağlanmalıdır.

**Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk:** Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma bunların saklanması veya kullanılmasından sorumlu olan yetkili kişilerle sınırlandırılmalıdır. Hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere, kayıtlarla kaynaklar arasında uygunluk bulunup bulunmadığı saptanmalı ve bu amaçla, kayıtlı miktarlarla kaynaklar periyodik olarak karşılaştırılmalıdır. Varlıkların



korunmasındaki zorluk derecesi karşılaştırmanın hangi sıklıkta tekrarlanacağını belirlemelidir.

### **2.3. AVRUPA BİRLİĞİ İÇ KONTROL STANDARTLARI**

Avrupa Birliği, Kamu İç Mali Kontrolü yaklaşımını benimsemiştir. Kamu iç mali kontrolü, mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim sistemi ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır. Söz konusu sistem, kamu kaynaklarının etkili kullanılması, mevzuata uygunluğun sağlanması ve iyi mali yönetim ilkelerinin uygulanması bakımından gelişmeye açık bir alandır. Avrupa Birliği'nin genişleme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu ön plana çıkmış, aday ülkelerde mali kontrol alanına ilişkin mevcut yapıların gözden geçirilmesi ve aksayan yönlerin ortaya çıkarılması önem kazanmıştır. Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve kaynakların etkili kullanımı sağlamak üzere çalışmalara başlanmış ve 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından Reform White Paper (Beyaz Kitap) yayımlanmıştır. Beyaz Kitap politika önceliklerini belirleyen Reform Raporu ve buna ilişkin Eylem Planından oluşan bir belgedir.<sup>43</sup>

Beyaz Kitap 2000 iç kontrolün, "Bir kurum yönetiminin, hedeflerine ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde ulaşmak; dış kurallara, yönetim politikaları ve düzenlemelerine bağlılığı sağlamak; varlıklar ve önemli bilgileri korumak; yolsuzluk ve hataları ortaya çıkarmak ve önlemek; muhasebe kayıtlarının kaliteli olmasını ve güvenilir mali bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesini sağlamak

---

<sup>43</sup>Nihal Saltık, İç Kontrol Standartları, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara 2007, s.33.

amacıyla planladığı ve hayata geçirdiği genel politika ve usulleri” kapsadığını ortaya koyar.<sup>44</sup>

Avrupa Komisyonu, 2000 yılında iç kontrol çerçevesini destekleyen ve yönetim sürecinin her aşamasında uygulanabilecek standartlar belirlemiştir. İç kontrol standartları, tüm birimlerin kaynaklarını kullanırken izlemesi gereken yönetim kuralları olarak tanımlanmıştır. Avrupa Birliği’nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi COSO modelini esas almaktadır. COSO modelindeki beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ana başlıkları altında yirmi dört adet standardın üye ülkelerde uygulandığını varsaymaktadır.<sup>45</sup>

Avrupa birliği iç kontrol standartlarına aşağıda yer verilmiştir.<sup>46</sup>

**1. Ahlak Kuralları ve Dürüstlük:** Her üst yönetici personelin tamamının yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve raporlamaya ilişkin personel davranışlarını düzenleyen kurallardan haberdar olmasını sağlamalıdır.

**2. Görev, Rol ve İş:** Her birim tüm personelle güncel ve yazılı olarak iletişim kurmalıdır.

**3. Personel Yeterliliği:** Her birim devamlı olarak personelin niteliği ile görevleri arasında yeterliliği sağlamalıdır.

**4. Personel Performansı:** Her birim en azından yıllık olarak personelinin performansını gözden geçirmelidir. Performansa ilişkin durumlar tespit edildiğinde yöneticiler durumdan mümkün olan en erken sürede haberdar edilmelidir.

---

<sup>44</sup>Avrupa Toplulukları Komisyonu, İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme, Kontrol Etkililiğinin Artırılması, Brüksel 2007

<sup>45</sup>Nihal Saltık, a.g.e., s.34.

<sup>46</sup>M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s.93.

**5. Hassas Görevler:** Her birim hizmetlerindeki hassas görevlerinin envanterini oluşturmalı ve uygun rotasyon politikası belirlemelidir. Hassas tanımlaması yapılan görevi gerçekleştiren kişi en fazla beş yıl bu görevde kalmalıdır.

**6. Yetki Devri:** Sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı, tayin edilmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Yetki verilmesi, alınması gereken kararların önemine ve risklerine uygun olarak gerçekleştirilmeli.

**7. Hedef Tespiti:** Her birim, personeline politika alanı ve faaliyet bazında Komisyon tarafından tespit edilen genel hedefleri ve ulaşılması beklenen sonuçları bildirmelidir. Her birim, genel hedefleri özel hedeflere ve her faaliyet için beklenen sonuçlara dönüştürmeli ve bunları personeline bildirmelidir.

**8. Çok Yıllı Programlama:** Bir kararı veya bir faaliyeti ve onun çok yıllık programlamasını meydana getiren yasal temelin uygulanması sırasında, birimler bir yol haritası oluşturmalıdır.

**9. Yıllık Yönetim Planı:** Her birim uygun hedefleri ve göstergeleri, bunları başarmak için gereken kaynakları içeren yıllık yönetim planı hazırlamalıdır.

**10. Hedeflere İlişkin Performansın İzlenmesi:** Ekonomiklik, verimlilik ve etkililik göstergelerini de içeren temel performans göstergeleri belirlenmeli ve her politika alanı ve faaliyet için izlenmelidir. Yönetim düzenli olarak her faaliyet için belirlenmiş olan hedeflerle birlikte çıktıları ve etkilerini karşılaştıran raporları almalıdır. Hedeflere ulaşmada tespit edilen eksiklere karşı tedbirler alınmalıdır.

**11. Risk Analizi ve Yönetimi:** Her birim sistematik olarak ana faaliyetleriyle ilgili riskleri en azından senede bir kez analiz etmeli, bunları tespit etmek için faaliyet planları geliştirmeli ve bu planları uygulamak için sorumlu personeli görevlendirmelidir.

**12. Yeterli Yönetim Bilgisi:** Yöneticilere ve diğer personele bütçe uygulaması, kaynakların kullanımı ve yönetim planlarının gerçekleşmesine ilişkin düzenli, güvenilir ve kolayca erişilebilen yönetim bilgisi sunulmalıdır.

**13. Evrak Kayıt ve Dosyalama Sistemi:** Her birim gelen ve giden evrakı son teslim tarihlerini etkili olarak izlemeye imkan verecek şekilde sistematik olarak kaydetmeli ve ilgili her personelin ulaşabileceği anlaşılır ve güncel bir dosyalama sistemi sağlamalı.

**14. Hataları Raporlama:** Doğrudan hiyerarşik üste raporlamaya ek olarak muhtemel hataları raporlamayı içerecek şekilde uygun yöntemler oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir. Buna uygun davranan kişiler bu tür bilgileri iletmelerinden dolayı haksız ve ayrımcı muameleye tabi tutulmamalıdır.

**15. Yöntemlerin Belgelendirilmesi:** Birimlerdeki temel süreçler için kullanılan yöntemler tamamen belgelendirilmeli, güncellenmeli ve ilgili personel için hazır edilmelidir.

**16. Görevler Ayrılığı:** Her işlemin operasyonel ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kişi tarafından kontrol edilmelidir. Her işlemin başlama ve doğrulama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır.

**17. Gözetim:** Her birim yönetimin belirlediği süreçlerin etkili biçimde yürütülmesini sağlamak için gerekli hallerde örnek işlemlerin, işlem sonrası kontrolünü de kapsayacak şekilde uygun gözetim düzenlemeleri yapmalıdır.

**18. İstisnaları Kaydetme:** Her birim kontrollerden veya belirlenen politikalardan ve yöntemlerden sapma niteliği taşıyan tüm durumların, gerçekleştirilmeden önce uygun sürede belgelenmesini, açıklanmasını ve onaylanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

**19. Faaliyetlerin Sürekliliği:** Her birim faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik düzenlemeler yapmalıdır.

**20. İç Kontrole İlişkin Zayıf Yönlerin Kaydedilmesi ve Düzeltilmesi:** İç kontrol zayıflıklarının uygun bir şekilde raporlanması, takiben düzeltilmesi ve ilgili süreçlerin güncellenmesi için açıkça tanımlanmış bir yöntem belirlenmelidir.

**21. Denetim Raporları:** Her müdürlük iç denetim birimi, kendi iç denetim yeterliliği ve Avrupa Birliği Sayıştay raporlarında yer alan önerileri ve bunlara karşı alınan tedbirleri her yıl gözden geçirmeli, zayıflıkları gidermek için uygun eylem planlarını belirlemeli ve bu planların yürütülmesini izlemelidir.

**22. İç Denetim Yeterliliği:** Her müdürlük risk değerlendirmesine dayalı yıllık çalışma programı ile yeterli ve nitelikli personele sahip iç denetim kapasitesi kurmalıdır.

**23. Değerlendirme:** Her müdürlük, tüm faaliyetlerinin işlem öncesi ve sonrası değerlendirmesini yapmak veya yaptırmak üzere yeterli personele sahip bir değerlendirme fonksiyonu kurmalıdır. Değerlendirme için ilerlemelerin düzenli gözden geçirilmesini içerecek bir plan hazırlanmalıdır. Değerlendirme raporları sonuçlarının sistematik olarak izlenmesi sağlanmalıdır.

**24. İç Kontrolün Yıllık Gözden Geçirilmesi:** Her müdürlük yıllık faaliyet raporunda yer alan iç kontrol beyanına esas olmak üzere, iç kontrol düzenlemelerini yıllık olarak gözden geçirmelidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI VE BİLEŞENLERİ

#### 3.1. KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI

Kamu iç kontrol standartları idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.<sup>47</sup>

Birçok ülkede uluslar arası kabul görmüş standartlar, ulusal hukuk kuralları, teşkilat yapısı, yönetim kültürü ve kendilerine has yapılar dikkate alınmak suretiyle ulusal kamu iç kontrol standartları oluşturulmuştur.<sup>48</sup>

Dünyada birçok ülke kendi iç kontrol standartlarını oluştururken COSO iç kontrol modelini temel almış ve söz konusu modelde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme gibi iç kontrolün birbirleriyle bağlantılı beş unsuru iç kontrol standardı olarak benimsenmiştir.<sup>49</sup>

Ülkemizde de Kamu İç Kontrol Standartları COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.<sup>50</sup>

5018 sayılı kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından 2005 yılında çıkartılan “Usul ve Esaslar” yönetmeliği ile Maliye Bakanlığına iç kontrol konusunda standart belirleme, geliştirme ve uyumlaştırma görevi verilmiştir. Bu

---

<sup>47</sup>Kamu İç Kontrol Standartları, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, NO:6, s.7.

<sup>48</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e., s.6.

<sup>49</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.168.

<sup>50</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007, Resmi Gazete Sayı: 26738

hukuki düzenlemeler gereği, Bakanlık standart belirleyip geliştirecek, kamu idareleri de misyon ve varlık nedenleri çerçevesinde kontrol sistemlerini kendileri oluşturacaktır. Ayrıca kamu idareleri, kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak şartıyla, kendi görev alanları içerisinde her türlü kontrol standardı geliştirme özgürlüğüne sahiptir.<sup>51</sup> Kamu idareleri mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.<sup>52</sup>

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla beş bileşen on sekiz standart belirlenmiştir.<sup>53</sup>

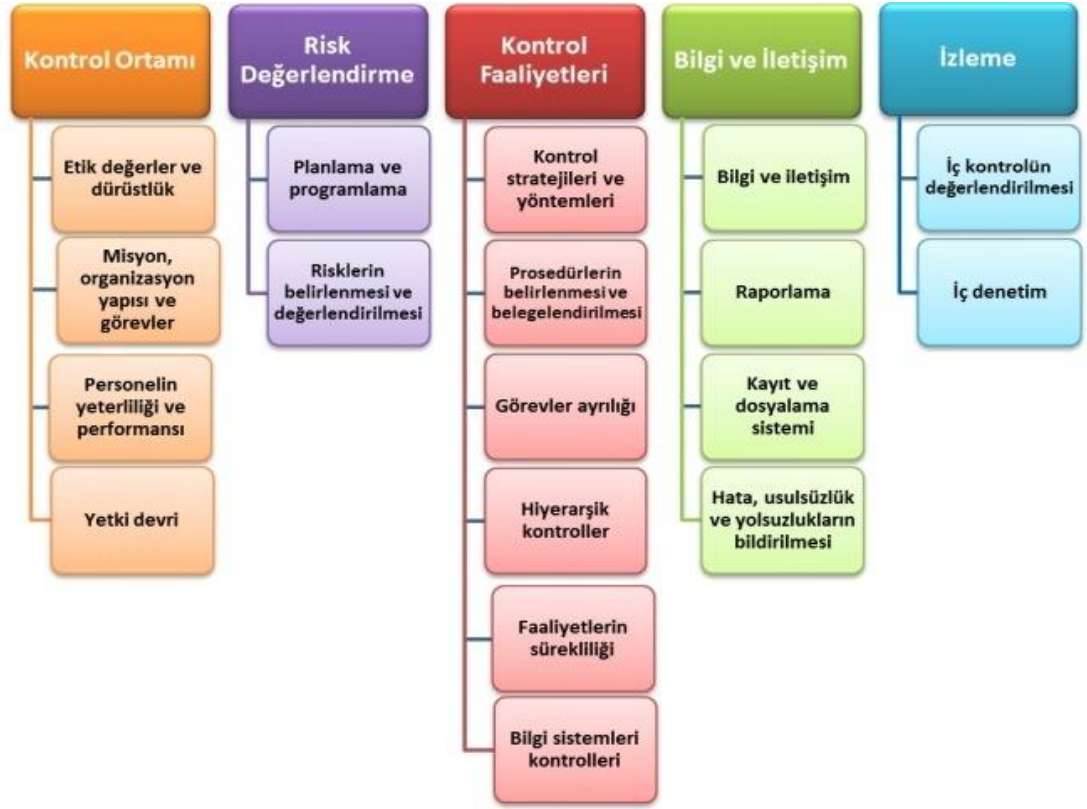
---

<sup>51</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.164.

<sup>52</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e., s.6.

<sup>53</sup>Arzu Alikadıoğulları, a.g.e. s.71.

### ŞEKİL 3.1. İç Kontrol Standartları ve Bileşenleri



Ayrıntılı iç kontrol standartları, idarelerin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi her bir idarenin kendine özgü koşulları dikkate alınarak katılımcı yöntemlerle belirlenecek ve üst yönetici onayını izleyen 10 işgünü içinde Maliye Bakanlığına gönderilecektir. Tebliğde, kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere, yapılması gereken çalışmaları tespit etmeleri, bu çalışmalar için eylem planı oluşturmaları, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri gerektiği belirtilmiştir.<sup>54</sup>

<sup>54</sup>Arzu Alikadioğulları, a.g.e., s.72.



### 3.1.1. KONTROL ORTAMI

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.<sup>55</sup>

Kontrol ortamı bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, artırmada veya azaltmada etkili olan çeşitli faktörlerin tümüdür. İyi bir iç kontrol ortamı kurum yönetiminin kurumun iç kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır. Kuvvetli bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini tek başına sağlayamaz ancak tüm diğer unsurlar için gerekli disiplin ve yapıyı sağlayan bir temel görevi görür.<sup>56</sup>

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin düzgün biçimde işleyebilmesi için sağlam bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır. Kontrol ortamı bileşeninde sıkıntı yaşanması halinde diğer bileşenlerin işleyişi olumsuz etkilenir. Düzgün işleyen bir kontrol ortamı; kurumun hedeflerinin bilindiği, organizasyonel yapının raporlama ve hiyerarşik ilişkileri gösterdiği, insan kaynakları uygulamalarının objektif kurallara bağlandığı, yönetimin ve personelin etik değerleri benimsediği, personelin yeterliliğinin artırılması için ihtiyaç duyduğu eğitim ve donanımın sağlandığı ve

---

<sup>55</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>56</sup>Selda Çatak Türedi, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, Mevzuat Dergisi, Temmuz, 2005 Sayı: 91.

yöneticilerin kontrollere uyarak çalışanlara örnek olduğu bir çalışma ortamını ifade eder.<sup>57</sup>

### **3.1.1.1. Etik Değerler Ve Dürüstlük**

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.
- İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.
- Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.
- İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.
- İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.<sup>58</sup>

Kamu kurumları dürüstlüğü ve etik değerleri koruduklarını açıkça sergilemeli, misyonları ve temel değerleri çerçevesinde bunları kamuoyu nezdinde görünür kılmalıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarının misyonları ile uyumlu hareket etmek zorunda olmaları, faaliyetlerinin de etik kuralara uygun, düzenli, ekonomik, verimli ve etken olmasını gerektirmektedir.<sup>59</sup>

Etik değerler ve dürüstlük, kontrollerin etkinliği üzerindeki önemi nedeniyle kurum kapsamında neyin doğru neyin yanlış olduğunu açıkça belirtir ve çalışanlara

---

<sup>57</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Şubat, 2014, s.7.

<sup>58</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Genel Tebliği 2007

<sup>59</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.49.

rehberlik sunacak yazılı davranış kurallarının belirlenmiş olması ve bu kuralların belirli aralıklarla çalışanlara hatırlatılması kurumların etkinliğini ve hesap verilebilirliği artırır. Dolayısıyla üst yönetici ve çalışanlar, etik standartlar geliştirmek ve kurum içinde iç kontrolün önemini vurgulayan bir kurum kültürü oluşturmaktan sorumludurlar.<sup>60</sup>

Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından yayımlanan Kamu Görevlileri Etik Rehberinde kamu idarelerinde çalışanların ve yöneticilerin uyması beklenen etik davranış kuralları ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

---

<sup>60</sup>Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.131.

**TABLO 3.2. Kamu Görevlilerinden Beklenen Başlıca Etik Davranışlar<sup>61</sup>**

Her zaman yüksek etik standartları izleyiniz, kamu yararı doğrultusunda halkın devlete ve kamu görevlilerine olan güvenini artırmak için çalışınız.
Görevinizi yerine getirirken, kamu kaynaklarını elde ederken ve kullanırken, dışarıdan mal ve hizmet satın alırken yazılı kurallara, etik ilke ve değerlere uygun davranınız.
Meslektaşlarınıza ve hizmetten yararlananlara içten saygı gösteriniz, tarafsız ve adil davranınız.
Meslektaşlarınızın ve hizmetten yararlananların görüşlerini dikkate alınız ve karar alma sürecine onları da katınız.
Meslektaşlarınızın yaptıkları iyi işleri takdir ediniz ve duyurunuz.
Kamu görevini ve kaynaklarını kişisel çıkar için kullanmayınız, akraba, eş-dost ve yakınlarınızı kamu hizmetlerinden ayrıcalıklı olarak yararlandırmayınız.
Muhtemel ve gerçek çıkar çatışmaları konusunda dikkatli olunuz, kendinizin ve yakınlarınızın çıkar sağlayabileceği durumlardan kaçınınız.
Davranış ve kararlarınızdan doğacak sonuçların sorumluluğunu üstleniniz.
Mal bildirim formularını zamanında, eksiksiz ve doğru bir şekilde doldurunuz. Mal varlığınızda artış olması durumunda, bunu zamanında bildirin.
Kamu görevinin dışında mevzuatça yasaklanan ikinci bir işte çalışmayınız.
Görev yaptığınız kurumla bağlantısı olan kişi veya firmalarla özel iş ilişkisi içine girmeyiniz.
Görev yapılan kurumla iş, hizmet veya çıkar ilişkisi içinde bulunanlardan hediye almayınız, size sunulan, burs, seyahat, ücretsiz konaklama ve yemek gibi imkânlardan uzak durunuz.
Özel işlerinizi mesai saatleri içerisinde yapmaktan kaçınınız.
Etik değerlere uygun örnek davranışlar gösteriniz.
Davranışları etik ilkelere uymayan diğer kamu çalışanlarını uyarınız, sonuç alamaz iseniz durumu yetkili mercilere bildirin.

<sup>61</sup>Kamu Görevlileri Etik Rehberi, Ankara 2012 s.90.

### 3.1.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.
- Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.
- İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.
- İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.
- İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.
- İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.<sup>62</sup>

Kurumun organizasyon yapısının, yetki ve sorumluluk dağılımı, yaptırımlar, hesap verme sorumluluğu ve raporlamaya elverişli kanallar konularında sağlıklı veri üretebilecek şekilde belirlenmeli ve tanımlanmalıdır.<sup>63</sup> Bu standart gereği gerçekleştirilecek en önemli çalışma organizasyon yapısının, temel yetki ve

<sup>62</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>63</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.52.

sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde yeniden tanımlanmasıdır.<sup>64</sup>

### **3.1.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.
- İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.
- Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.
- Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.
- Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.
- Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.

---

<sup>64</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.53.

- Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.<sup>65</sup>

Seçme, işe alma, yerleştirme ve elde tutma mekanizmaları kontrol ortamının önemli birer parçasıdır ve kurum kültürüne göre yeniden düzenlenmelidir. Performans, liyakat ve terfi dengesi oluşturulmalıdır ve performansa dayalı ücret yönetim sistemi kurulmaya çalışılmalıdır. Personele hizmet içi eğitimler verilerek bilgiler güncel tutulmalı ve daimi olarak geliştirilmelidir.<sup>66</sup>

#### **3.1.1.4. Yetki Devri**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.
- Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.
- Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.
- Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

---

<sup>65</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>66</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.55.

- Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.<sup>67</sup>

Yetki, idari kararların veya işlemlerin hangi idari makam veya organlar tarafından alınabileceği ya da yapılabileceğini ifade etmektedir. Yetki devri, bir konuda karar alma, eylemde bulunma veya emir verme hakkını başkalarına devretmek ve elde edeceği sonuçlardan onu sorumlu tutmak şeklinde ifade edilebilir.<sup>68</sup>

### 3.1.2. RİSK DEĞERLENDİRME

Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdarelerin, stratejik planda ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirmeleri gerekmektedir.

Risk değerlendirmesi, kuruluşun maruz kalabileceği iç ve dış risklerin iç kontrol tarafından değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için kurumda risk yönetim sürecinin oluşturulmuş ve uygulanıyor olması gerekmektedir. Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için ayrıca kurumsal amaç ve hedeflerin açık ve net olarak ortaya konulması gerekmektedir. Kurumsal amaç ve hedefler idarelerin stratejik plan ve performans programlarında yer alan amaç ve hedefleridir.<sup>69</sup>

Risk değerlendirmesinin idareye sağlayabileceği temel yararlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- İdarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına ve performansını geliştirmesine katkı sağlamak,

---

<sup>67</sup> Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>68</sup> İç Kontrol Standartları Rehberi, s.20.

<sup>69</sup> Mehmet Aksoy, a.g.e., s.16.



- İdarelerin sunduğu hizmetler ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanmasına ve kalitesinin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Risk yönetiminde fayda-maliyet, maliyet-etkinlik veya gerek görülen diğer analiz yöntemlerinin kullanılması suretiyle kaynak tahsisinde etkinliği artırmak,
- Olası kayıpların etkilerinin kontrol altında tutulması ve bunların neden olacağı maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlamak,
- Mevzuata ve düzenlemelere uygunluğu sağlamak,
- Karar alma mekanizmalarının kanıtlara ve risklere dayalı bir yaklaşımla güçlendirilmesini sağlamak,
- İdarenin risklerine ilişkin görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesini destekleyerek hesap verebilirliği artırmak,
- İdarelerin kamuoyunda daha olumlu bir imaja sahip olmasına katkı sağlamak
- Çalışanların sahiplenme ve aidiyet duygusunu artırmak.<sup>70</sup>

### **3.1.2.1. Planlama ve Programlama**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

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

---

<sup>70</sup>İç Kontrol Standartları Rehberi, s.24

- İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlamalıdır.
- İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.
- Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.
- Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.
- İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.<sup>71</sup>

Kurumların faaliyetlerini, amaç, hedef ve performans göstergelerini ve bunları gerçekleştirebilmek için gereksinim duydukları kaynakları gösteren planlama, kurumun temel fonksiyonlarından birisidir. Planlama, plana dinamik özellik veren sürekli bir süreçtir ve yıllık planların, çok yıllık planların, çok yıllık programların, eylem planlarının vb. hazırlanabilmesini sağlar.<sup>72</sup>

### **3.1.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

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

<sup>71</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>72</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.61.

- Risklerin gerekleŖme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.
- Risklere karŖı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluŖturulmalıdır.<sup>73</sup>

Kurumun hedeflerini gerekleŖtirmesini engelleyen önemli riskleri belirleme, analiz etme ve deđiŖen riskleri ggslemek üzere iç kontrol sisteminde deđiŖiklik yapmayı ifade eden ve gerekli yanıtların verilmesini belirleyen süreçtir. Kurum içinden ya da kurum dıŖından oluŖan riskler, meydana geldikleri takdirde kurumun hedeflerine ulaŖılmasını olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilecek durum ya da olaylardır.

Risk değerlendirme, hedeflerin gerekleŖtirilmesinde en uygun kontrolleri sağlayacağı için makul güvencenin verilebilmesinde kilit rol oynar. Hedeflerin belirlenmesi risk değerlendirmesinde n koŖuldur.<sup>74</sup>

### **3.1.3. KONTROL FAALİYETLERİ**

Kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizi çerçevesinde, doğrudan hedefe ulaŖmayı sağlayacak Ŗekilde tasarlanması gerekir. İdeal olarak, risk yönetim süreçlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sistemlere ve süreçlere, bu sistem ve süreçleri oluŖturulurken yerleŖtirilmesi gerekir. Çünkü kontrol faaliyetlerinin daha sonraki bir aŖamada hayata geçirilmesi daha maliyetli ve daha az etkili olabilecektir. Kontrol faaliyetlerinin anlaşılır, uygulanabilir ve tutarlı olması, kontrollerin etkinliği açısından önemlidir. İyi bir kontrol stratejisinde, kontrollerin belirlenmesi kadar bunların nasıl uygulanacağı da dikkate alınmalı ve kurumsal kapasite göz önünde bulundurulmalıdır.

---

<sup>73</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>74</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.63.

Kontrol faaliyetlerinin planlanmasında dikkat edilecek bir diğerk temel husus ise uygulanan kontrollerin etkililiğinin değerklendirilmesi sürecidir. Kontrolün uygulanma amacı ile hedeflenen sonuçların örtüşüp örtüşmediğı, başlangıç maliyetleri ile gerçekleşen maliyetler arasında paralellik olup olmadığı gibi hususların değerklendirilmesi gerekir.<sup>75</sup>

### **3.1.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.
- Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.
- Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.<sup>76</sup>

Hedeflere ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Kurumlar amaçlarına ulaşmak için tasarlanan stratejilere, politika ve programlara uygun kontrol stratejileri, uygulama

---

<sup>75</sup>İç Kontrol Standartları Rehberi, s.59.

<sup>76</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğı 2007

yöntemleri ve teknikleri geliştirirler ve ilgili amaçların gerçekleşmesi sürecinde kontrol stratejileri ile dengeyi muhafaza ederler.<sup>77</sup>

### **3.1.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.
- Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.
- Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.<sup>78</sup>

### **3.1.3.3. Görevler Ayrılığı**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.
- Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.69.

<sup>78</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

Görevlerin ve sorumlulukların ayrılığı, hata riski, yolsuzluk, kanun ihlallerinin yanı sıra sorunları tespit edememe riskinin azaltıldığı bir modeli temsil eden çok önemli özelliklerdir. Görevlerin ayrılığı ile bir işlemin veya olayın tüm önemli aşamalarını sadece tek bir kişinin veya bölümün kontrol etmemesi için koşullar yaratılmıştır. Görev ve sorumlulukların birçok kişi arasında dağılması, güçler dengesi ilkesinin uygulanmasını sağlayacağı için önemlidir.

Çalışan sayısının az olması nedeniyle, görev ve sorumlulukların ayrılığı ilkesinin uygulanma alanının sınırlı olduğu kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalıdır ve bu sınırlamayı diğer önlemler vasıtasıyla telafi etmelidir.<sup>80</sup>

#### **3.1.3.4. Hiyerarşik Kontroller**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.
- Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.<sup>81</sup>

Bu kontroller işleri yürüten personel tarafından yapılan düzenli gözden geçirmeleri kontrol listesi aracılığıyla raporlamayı, istisna raporlarını, örnek testleri, göstergeleri, anketleri, çeşitli analizleri ya da görevlendirme, gözden geçirme ve onay verme, yönlendirme ve eğitime gibi uygun diğer araçları içermelidir.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>80</sup>Sumru Tümer, a.g.e. s.72.

<sup>81</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>82</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.73.

### 3.1.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.
- Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.
- Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.<sup>83</sup>

### 3.1.3.6. Bilgi Sistemleri Kontrolleri

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- Bilgi sistemine veri ve bilgi girişı ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.
- İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>84</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

### 3.1.4. BİLGİ VE İLETİŞİM

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.<sup>85</sup>

COSO iç Kontrol modelinin beş bileşeninden dördüncüsü olan bilgi ve iletişim bileşeni, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlar. İdare genelinde bilgi akışını düzenleyerek kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma yolunda bir araç olarak görülen iç kontrol sisteminin işlerliği ve uygulanma kabiliyetinin artmasında önemli bir role sahiptir.<sup>86</sup>

Kurum içinde her koşulda etkin bir iletişim ağının kurulması gerekir. Bunun için kurum içi sözlü veya yazılı iletişim kanalları açık olmalı, yatay ve dikey bilgi akışları sağlanmalıdır. Aynı şekilde kurum dışı paydaşlarla ve yetkili mercilerle de etkin bir iletişim kurulmalıdır. Bu iç ve dış iletişimlere sağlayacak bilişim ağları, kayıt sistemleri, bilgi işleme yöntemleri ve gerekli insan kaynaklarından yararlanılmalıdır.<sup>87</sup>

#### 3.1.4.1. Bilgi ve İletişim

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

---

<sup>85</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>86</sup>Onur Derici, a.g.e., s.65.

<sup>87</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e., s.18.



- İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.
- Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.
- Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.
- Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.
- Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.
- İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.<sup>88</sup>

#### **3.1.4.2. Raporlama**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.
- İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.
- Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

---

<sup>88</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

- Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.<sup>89</sup>

Kamu kurum ve kuruluşlarında bütçe, faaliyet sonuçları değerlendirmelere ilişkin periyodik raporlamalar genellikle tanımlı bir şekilde yürütülmektedir. Ancak iç kontrol sisteminde önemle üzerinde durulması gereken konu, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında sürekliliğin sağlanabilmesi için tam, doğru ve sağlıklı bir haberleşmenin ve iletişimin varlığını öngörmek ve kurumsal hafızayı korumak için gerçekleştirilmesi gereken diğer raporlama faaliyetlerinin de analiz edilmesi ve gerekiyorsa yeniden oluşturulmasının gerekliliğidir.<sup>90</sup>

#### **3.1.4.3. Kayıt ve Dosyalama Sistemi**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.
- Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

---

<sup>89</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>90</sup>Sumru Tümer, a.g.e., s.83.

- İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.<sup>91</sup>

#### **3.1.4.4. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi**

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.
- Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.<sup>92</sup>

Diğer kamu idarelerine örnek teşkil edebilmesi açısından, Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen idari eylem ve işlemlerde hata, usulsüzlük veya yolsuzluk yapıldığına dair bildirimler, aşağıdaki yöntemlerle yapılır:<sup>93</sup>

**Yetkili makamlara başvuru;** İlgililer, idari eylem ve işlemi yapan merkez ve taşra birimlerine istek ve şikâyetlerini, bir dilekçe vermek suretiyle bildirebilir.

**Üst makamlara başvuru:** İlgililer, idari eylem ve işlemi yapan merkez ve taşra birimlerinin üstü olan makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını yazılı olarak isteyebilir.

---

<sup>91</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>92</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>93</sup>Maliye Bakanlığı, Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Yöntemleri

**Zararın sulh yoluyla giderilmesini için başvuru;** Bakanlığımızca gerçekleştirilen idari eylem ve işlemlerden zarar gördüğünü veya haklarının ihlal edildiğini iddia edenler, 60 günlük dava açma süresi içinde merkez ve taşra birimlerine yazılı olarak başvurmak suretiyle haklarının yerine getirilmesini isteyebilir.

**Bilgi edinme başvurusu;** Bakanlığımızca gerçekleştirilen idari eylem ve işlemlerle ilgili herkes, bilgi edinme hakkına sahip olup bu hak, idari işlemi yapan merkez ve taşra birimine yazılı veya elektronik ortamda başvurmak suretiyle kullanılır.

**Maliye Bakanlığı'na ihbar ve şikâyette bulunulması;** Bakanlığımız tarafından yürütülen idari eylem ve işlemlerde kamu görevlilerinin suç işlediklerine, hukuka aykırı veya yolsuz işlem yaptıklarına dair bildirimler, Bakanlığımız merkez ve taşra birimlerine yazılı olarak ihbar ve şikâyette bulunmak suretiyle yapılabilir.

**Suç duyurusunda bulunulması;** Bakanlığımız tarafından yürütülen idari eylem ve işlemlerde kamu görevlilerinin; 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yazılı suçlarla, irtikâp, rüşvet, basit ve nitelikli zimmet, görev sırasında veya görevinden dolayı kaçakçılık, resmî ihale ve alım ve satımlara fesat karıştırma, Devlet sırlarının açıklanması veya açıklanmasına sebebiyet verme suçlarını işledikleri veya bu suçlara iştirak ettiklerine ilişkin ihbar ve şikâyetler doğrudan Cumhuriyet Başsavcılıklarına yapılabilir.

### **3.1.5. İZLEME**

İç kontrolün ilk dört unsuru olan, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim; iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişi ile ilgilidir. Beşinci unsur olan izleme “iç kontrollerin etkili bir biçimde uygulanmasını

sürdürmeyi sağlamak” için sisteme yerleştirilmiştir. İç kontroller idarenin amaç ve hedeflerine ulaşması ve yönetimin etkinliğini sağlamak açısından önemli olmakla birlikte, söz konusu etkinlik, “İzleme” unsurunun özenle uygulanması ile yakından alakalıdır.<sup>94</sup>

İzlemenin amacı, iç kontrolün uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığını, doğru biçimde uygulanıp uygulanmadığını ve etkili olup olmadığına karar vermektir.<sup>95</sup>

İzleme içeriden ve dışarıdan yapılabilir. İç izleme bizzat yöneticiler tarafından yapılan gözden geçirme ve değerlendirmedir. Dışarıdan yapılan izleme ise merkezi uyumlaştırma fonksiyonu bağlamında Maliye Bakanlığınca yapılacak izleme ve değerlendirmeler ile Sayıştay tarafından yapılan değerlendirmelerden meydana gelmektedir.<sup>96</sup>

İzleme için iki yöntem bulunmaktadır: Sürekli izleme ve özel değerlendirmeler.

**Sürekli İzleme;** sistemlerin, süreçlerin ve iç kontrolün etkin işlemlerini sağlamak üzere idarenin günlük işlerinin içine yerleştirilmelidir. Sürekli izlemede;

- İç kontrol sisteminin amaçlandığı şekilde uygulandığının doğrulanması,
- Yazılı prosedürlerin uygulama ile uyumlu olduğunun doğrulanması,
- İdarenin görevlerinde, hedeflerinde ve/veya çalışma ortamında meydana gelen değişikliklerin yansıtılması,
- İç kontrolde meydana gelecek değişikliklerin tespit edilmesini sağlayacak prosedürlerin belirlenmesi,
- Gereksiz olan veya çakışan süreçlerin tespit edilmesi,
- Yeni teknolojilerle ilgili tespitlerin yapılması,

---

<sup>94</sup>Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ocak 2014, Ankara

<sup>95</sup>Arzu Alikadioğulları, a.g.e., s.57.

<sup>96</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e., s.19.

- Mevzuattaki değişikliklerin takibi, önem arz eder.

**Özel Değerlendirmeler;** kontrol sisteminin zayıf olduğu alanlar, yüksek maliyete maruz kalınabilecek alanlar ile yüksek riskli alanlarda ve idarenin hedefleri üzerinde etkili olabilecek değişiklikler ile personel değişikliğinin olduğu durumlarda gerçekleştirilir. Özel değerlendirmeler belirli bir zaman diliminde uygulanır. Hangi sıklıkta ve ne kadar süreli özel değerlendirme yapılacağı, değerlendirmenin yapılacağı alanla ilgili yöneticinin bilgi ihtiyacına, o alanın risklerine, kontrol eksikliklerinin durumuna ve sürekli izlemenin ne kadar iyi işlediğine bağlı olarak değişir.<sup>97</sup>

### **3.1.5.1. İç Kontrolün Değerlendirilmesi**

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.
- İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.
- İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.
- İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

---

<sup>97</sup>Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ocak 2014, Ankara

- İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.<sup>98</sup>

### 3.1.5.2. İç Denetim

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.
- İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.<sup>99</sup>

5018 sayılı kanunda iç denetimin tanımı “ Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” şeklinde yapılmıştır.<sup>100</sup>

Nesnel güvence sağlama; idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair idare içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir.

---

<sup>98</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>99</sup>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 2007

<sup>100</sup>Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:63

Danışmanlık faaliyeti: İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup>Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ocak 2014, Ankara



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **4.1. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

Ülkemizde iç kontrol yöntem ve prosedürlerini standart hale getirmeye yönelik ilk adım 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile atılmıştır. Anılan kanunun beşinci kısmı iç kontrol sistemine ayrılmıştır.<sup>102</sup>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumluluklar artırılmıştır. Mali yönetim ve kontrolün idarelerin yönetim sorumluluğu altında yürütüleceği yeni bir anlayışa geçilmiştir. Her bir kamu idaresi bütçesinin siyasi sorumlusu ile idare sorumlusu olması öngörülmüştür. Her bir kamu idaresinde oluşturulacak mali hizmetler birimleri aracılığıyla mali yönetim ve kontrolün idare sorumluluğu altında yürütülmesi amaçlanmıştır. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan ön mali kontrol görevleri idarelere devredilmiştir.<sup>103</sup>

Türk kamu yönetiminin esasta, iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği ve iç kontrolü doğru anladığı gözlenmektedir. Türkiye'de, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini kurmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrol sistemi ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi verilen Maliye Bakanlığı konu ile ilgili ihtiyaç duyulacak tüm önlemleri ülke genelinde almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin yanı

---

<sup>102</sup>M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, a.g.e., s.86.

<sup>103</sup>M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, a.g.e., s.13.

sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemi de düzenlenmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları düzenleyen yönetmelik ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemelerin INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi, COSO modeli ve diğer uluslar arası genel kabul görmüş metinlerden alınmış olduğu anlaşılmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrollerin işin niteliği gereği önemli olması nedeniyle, uluslar arası standartlara uygun bir oluşum gerçekleştirilmesi pozitif bir durumdur. Mali yönetimde iç kontrolün amacı olan, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve bunların tahsis edilmesinin, uygun maliyetlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ve kaynakların izin verilen amaçlar doğrultusunda verimli ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi önem arz ettiğinden iç kontrolün Türk kamu yönetimi tarafından doğru algılanması iyi bir aşama olarak görülmektedir. Ancak yapılan bir kısım düzenleme ve çalışmalara rağmen, kurumlardaki iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik faaliyetlerin gereken ölçüde olmadığı söylenebilir.<sup>104</sup>

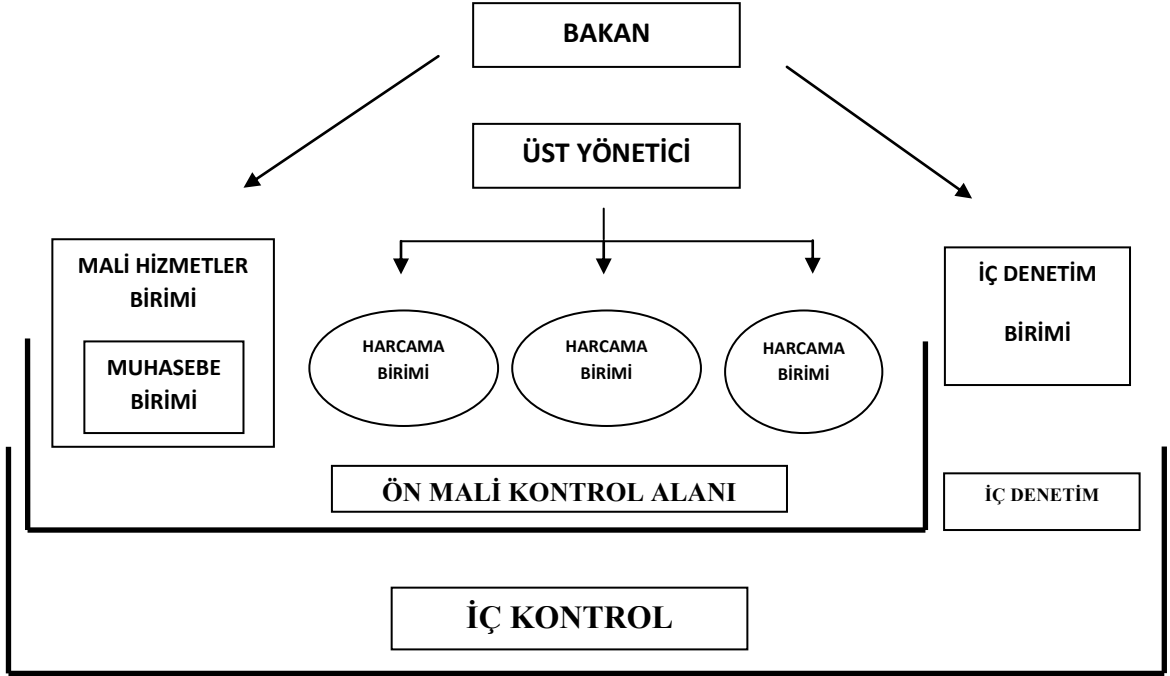
İç kontrolün amaç ve bileşenleri, iç kontrol sisteminde görev, yekti ve sorumluluklar, iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma konuları İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar' da uluslar arası standartlara uygun olarak düzenlenmiştir.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup>Recai Akyel, Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, , Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:1, Manisa, 2010, s.89.

<sup>105</sup> M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, a.g..e., s.97.

#### ŞEKİL 4.1. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Yapısı



#### 4.2. İÇ KONTROLÜ GEREKLİ KILAN NEDENLER

Dünyadaki yeni gelişmeler ışığında yönetim anlayışı da değişmekte ve kamu yönetimi kendini sürekli yenilemektedir. Bu doğrultuda ülkemizin refah düzeyinin artırılması, daha etkili ve verimli çalışan bir kamu yönetiminin oluşturulması temel bir politika olarak belirlenmiş ve bu kapsamda kamunun yeniden yapılanması çalışmaları başlatılmıştır. Bu amaçla, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini uluslararası uygulamalara ve Avrupa Birliğine uyumlu olarak yeniden yapılandırmak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanarak 2003 yılı sonunda çıkarılmış ve bu kanun 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. 5018

sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol sisteminin kurulması kamu idareleri için zorunlu hale getirilmiştir.<sup>106</sup>

Geleneksel mali yönetim sistemimizin güncel ihtiyaçların gerisinde kalmasının etkisiyle mevcut kamu yönetim sistemimizde değişim ihtiyacı hissedilmeye başlanmıştır. Ayrıca AB sürecinin getirdiği yükümlülük ve taahhütler sonucu da kamu mali yönetimi alanında reformların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu reformların önemli bir ayağını da iç kontrol oluşturmaktadır. 2005 yılında resmi olarak başlayan AB katılım müzakereleriyle birlikte mevcut kamu mali yönetim sisteminin revize edileceği ve bu hususta ilgili AB uygulamalarının referans alınacağına ilişkin yükümlülüklerin, Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program gibi üst politika metinlerinde taahhüt edildiği görülmektedir. Bu nedenle, İç Kontrol uygulamalarının Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde mevzuatımıza dahil olduğu ve kamu mali yönetim sistemimiz açısından bir yükümlülük olarak görüldüğü söylenebilir. Kamu yönetim sistemimizin bütününde ortaya çıkan değişim ihtiyacının temelinde ise kamu kaynaklarının kurumlarca belirlenen stratejik amaç ve hedeflere uygun olarak etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması ile faaliyetlerde esnekliğin, hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması yatmaktadır.<sup>107</sup>

Kurumlar büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıktıkça ve işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz kurumları için ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. Kuruma ilişkin veriler ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde

---

<sup>106</sup> T.C. Diyanet İşleri Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Soru ve Cevaplarla İç Kontrol, Ankara 2012

<sup>107</sup> T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İç Kontrol El Kitabı, Ağustos 2013, Yayın No: 3 s.9.

hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa kurumun maddi varlıkları yönetimin kontrolünden çıkabilir. Benzer durum defter ve belgeler içinde geçerlidir. Özellikle verilerin değiştirilmeye müsait olması sebebiyle, muhasebe uygulamalarında bilgisayarların kullanılması, iç kontrolün önemini daha da artırmıştır.

Etkin bir iç kontrol sistemi kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasını sağlar.<sup>108</sup>

İç kontrol yönetim fonksiyonlarının gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yönetim tarafından kullanılan çok önemli bir araçtır. Kurumlar mevcut ve doğabilecek riskleri belirlemek ve bunları mümkün olduğu ölçüde azaltmak için kurum faaliyetlerine ilişkin usul ve yöntemleri uygulamalıdır. İç kontrol sistemi kurum başarısı ve kurumsal yönetim açısından oldukça gerekli bir hale gelmiştir. Hata ve hilelerin asgari seviyeye indirilmesi, yasadışı davranışların azaltılması, kurum içinde üretilen bilginin artırılması gibi faktörlerin sağlanabilmesi iç kontrol için büyük önem arz etmektedir.<sup>109</sup>

### **4.3. İÇ KONTROLÜN ETKİNLİĞİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER**

Yapılan denetimler sonucunda risklerin mevcut kontroller tarafından karşılanma düzeyiyle ilgili olarak yapılan değerlendirmelerin büyük çoğunluğunda, mevcut

<sup>108</sup>Rüveyda Kızılböğü, Filiz Özşahin, Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 222.

<sup>109</sup> Kayahan Tüm, Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e., s.105.

kontrollerin daha çok ilgili mevzuatlar ve yürütülen faaliyetler çerçevesinde sisteme dâhil edildiği ancak bunların yeterliliklerinin oldukça sınırlı olduğu görülmüş, yeterli olmayan hususlarda ise öneriler getirilmiştir. İç denetçilerin daha ziyade tespit ettikleri riskleri bertaraf etmede uygun iç kontrol önerileri geliştirmelerinin yanı sıra mevcut kontrollerin etkinliğini artırmak yönünde de tavsiyelerde buldukları görülmektedir. Mevcut kontrollerin yeterliliğine yönelik bazı tespitler aşağıda yer almaktadır:

- İş ve işlemlere ilişkin idari hiyerarşi içerisinde gerçekleştirilen kontroller ile strateji biriminde yapılan ön mali kontrol dışında, idari yapının tümünü kapsayan ve esasları önceden belirlenmiş kontrol sistemlerinin bulunmaması.
- Mevcut kontrollerin birimler ya da süreçler itibarıyla sistematik ve düzenli bir şekilde oluşturulmaması.
- Kontrol önlemlerinden bazılarının yazılı olmaması, teamüle dayalı olması.
- İş ve işlemlere ilişkin süreç analizlerinin yapılmaması ve süreç akış şemalarının oluşturulmaması.
- Personelin görev tanımları ile yetki ve sorumluluk dağılımlarında eksiklikler ve zayıflıklar olması.

Türk kamu yönetiminde mevcut iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin az ve yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Bunun birden fazla sebebi vardır. Başta üst yöneticiler olmak üzere ilgili personelin iç kontrol sisteminin önemini kavramış olmamaları, önemli sebeplerden biridir. Diğer bir neden olarak da, iç kontrol

sistemlerinin kurumların tüm faaliyetlerini kapsayıcı nitelikte olmaması söylenebilir.<sup>110</sup>

İç kontrolün doğru anlaşılması ve sağlıklı kurulması süreçleri etkin uygulanması süreci ile tamamlanmalıdır. İç kontrolün doğru anlaşılması ve sağlıklı kurulması etkin uygulamanın gerçekleşmesi içindir. Etkin uygulama olmadıktan sonra, doğru anlamının ve sağlıklı kurulmanın bir faydası olmamaktadır. İç kontrolün etkin uygulanabilmesi için, iç kontrolün doğru anlaşılmasının ve iç kontrolün sağlıklı kurulmasının yanı sıra, üst yönetimin iyi önderliği ile diğer personelin mesleki yetkinliği ve etik anlayışı önemli rol oynamaktadır.

#### **4.3.1. Roller ve Sorumlulukların Etkin Dağıtımı**

Organizasyon içindeki herkesin iç kontrol ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. Organizasyon içindeki herkes kendi spesifik sorumlulukları bağlamında iç kontrole müdahildir. İç kontrolde sorumluluk işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Kurumun bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır. Etkili bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanların yanı sıra; iç denetçilerin ve yüksek denetimin önemli rolleri bulunmaktadır.<sup>111</sup>

#### **4.3.2. Üst Yönetimin Duyarlılığı**

Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştikçe bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Yönetim, kontrolleri de uygulamalı ve en önemlisi düzenli gözden geçirme

---

<sup>110</sup>Recai Akyel, Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansımaları, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:43, Sayı:4, Aralık, 2010, s.185.

<sup>111</sup>Recai Akyel, a.g.e., s. 89.

çalışmaları yaparak ve kendi ilgili bölümlerinden dönemsel raporlar alarak, kontrollerin etkin ve amaca uygun çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır. Bu güvence faaliyeti, iyi kontrol çerçevesinin olmazsa olmaz bir parçasıdır, fakat bazen yönetim bu güvence faaliyetini ihmal edebilmektedir.

İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Üst yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması, iç kontrol sistemini etkiler.

Yöneticiler, iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işletilmesinin gözetilmesi dahil, sürdürülmesi ve doküman haline getirilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludur. Sorumlulukları organizasyon içindeki fonksiyonlarına ve organizasyonun özelliklerine bağlı olarak farklılık göstermektedir.

#### **4.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Etik**

İç kontrol kurumda görevli herkesin açık ya da zımni biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynarlar. Personel, faaliyet sorunları, sosyal davranış kurallarına aykırılıklar ve politika ihlalleriyle ilgili raporlamadan sorumludur.<sup>112</sup>

#### **4.3.4. Bulguların Önemszenmesi**

İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç

---

<sup>112</sup>Recai Akyel, a.g.e., s. 89.



kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetçiler iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve dokümante edilmesi bakımlarından yönetimin öncelikli sorumluluğuna sahip değillerdir. Yönetim, çoğunlukla iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgiler sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak, iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir. İç denetim bulgularının ve tavsiyelerinin iç kontrol izleme fonksiyonu çerçevesinde hemen yerine getirilmesi gerekir.<sup>113</sup>

#### **4.3.5. Yüksek Denetim Kurumu'nun Yönlendirmelerine Uyum**

Yüksek denetim kurumu iç kontrolün kamuda etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler. Yüksek denetim kurumunun uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Yüksek denetim kurumu bulgularını ve tavsiyelerini paydaşlara iletirler. İç kontrol, izleme fonksiyonu çerçevesinde, yüksek denetim kurumunun denetim bulgularının ve tavsiyelerinin yerine getirilmesini sağlamalıdır.<sup>114</sup>

#### **4.4. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL**

Türkiye'de yönetim faaliyetlerinin planlanması, yapılan planlama dâhilinde bu faaliyetlerin yürütülmesi, faaliyetlerin yürütülme aşamasında ortaya çıkabilecek bazı

---

<sup>113</sup>Recai Akyel, a.g.e., s. 90.

<sup>114</sup>Recai Akyel, a.g.e., s. 90.

olumsuzlukların (yolsuzluk, israf, hata, hile, varlıkların kötüye kullanımı vb.) önüne geçilmesi için işletme ve kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin oluşturulması oldukça büyük önem arz etmektedir.<sup>115</sup>

Türkiye, kamu yönetiminde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir çığır açmış ve gelişmiş ülkelerdeki uygulamaları kendisine uyarlamıştı. Bu kapsamda küresel anlamda genel kabul görmüş iyi yönetim uygulamaları olan şeffaflık, sorumluluk, hesap verebilirlik ve adillik kamu yönetiminin de temel ilkeleri olarak kabul edilmişti. Bu ilkelerin bir bütünü olarak isimlendirilen kurumsal yönetimi, hile ve yolsuzlukların önlenmesi açısından son derece önemli, paydaş yaklaşımını benimseyen bir yönetim şeklidir. Kurumsal yönetim veya yönetişim; kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimi olarak tanımlanabilmektedir. Kapsamlı bir yönetim tarzını yansıtan yönetişim; kamu-özel ve sivil toplum, devlet-devlet dışı, ulusal-uluslararası kurum ve aktörler arasındaki etkileşimi içerisine alan geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylelikle devletle özdeşleşen klasik yönetim anlayışı yerini yönetime katılmaya vurgu yapan ve toplumsal, yönetsel ve siyasal aktörler arasındaki etkileşimli ilişkileri düzenleyen yönetişime terk etmiştir.<sup>116</sup>

#### **4.4.1. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ülkemizdeki mali yönetim sistemi uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sistemi

---

<sup>115</sup> Rüveyda Kızılboğa, Filiz Özşahin, a.g.e. s.221.

<sup>116</sup> Mustafa Kemal Topçu, Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 91, Ekim-Aralık 2013

oluşturulması amaçlanmıştır. Kamu idareleri, iç kontrol sistemlerini 5018 sayılı kanun hükümleri, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine uyumlu bir şekilde oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme yükümlülüğü altına girmiştir. İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi çalışmaları ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu kapsamında olmakla birlikte iç kontrole ilişkin çalışmalarda kamu idarelerine rehberlik yapmak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır.<sup>117</sup>

Rehber kapsamında yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir:

- Etken bir iç kontrol ortamı oluşturmanın sorumluluğu, yönetim sorumluluğu gereği kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine aittir.
- İç kontrol sadece düzenlemelerden, tanımlamalardan, süreçlerden, iş akış şemalarından ve ön mali kontrolden oluşmaz, tüm faaliyetlerin yürütülmesinde benimsenen bir yönetim yaklaşımı ve eylemler bütünü olarak da ele alınmalıdır.
- Mevcut sistemlerin üzerine giydirilmiştir, ayrılmaz bir parça niteliğindedir.
- Bütün birimlerdeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet ile idarenin karar ve işlemleri iç kontrol sisteminin kapsamına dahildir.
- Sisteme ait tüm düzenlemeler çalışan her kademe tarafından açıkça anlaşılabilir ayrıntıda hazırlanmalıdır.
- Yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde risk esaslı bir yaklaşımla yasal ve idari yapı, personel ve mali durumun kuruma özgü koşulları dikkate alınmalıdır.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2260/kamu-ic-kontrol-standartlarina-uyum-eylem-planı-rehberi.html>(erişim 28.09.2015)

<sup>118</sup> Sumru Tümer, a.g.e. s.93.

#### 4.5. KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ

Görev ve sorumluluk dağılımı açısından iç kontrol sisteminin kendine özgü ayırıcı bir özelliği olduğu ve kurumda görev yapan en alt kademe çalışandan en üst yöneticiye kadar herkesin iç kontrol sistemi içerisinde mutlaka belirli bir alanda sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir. Yani iç kontrol alanındaki sorumluluk oldukça geniş bir kitleyi kapsar. Ancak iç kontrolün kurulması ve gözetilmesin de sorumluluk mevzuat hükümlerinde açıkça üst yönetime verilmiştir. İç kontrolün kurulması noktasında üst yönetimin en büyük yardımcısı, iç kontrole ilişkin standartların uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, ayrıntılı standartlar belirlemek gibi görevlerle Strateji Geliştirme Birimleridir.<sup>119</sup>

İç kontrol sisteminin kurulması hususunda üst yönetime ilişkin sorumluluğun en önemli noktası, uygun ve yeterli bir kontrol ortamının oluşturulmasıdır. Etik değerleri ve dürüst yönetim anlayışını ihtiva eden kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin kurulması açısından gerekli olan alt yapının inşa edildiği, kurum kültürünün oluştuğu ve iç kontrole yönelik algı ve sahiplenmenin hangi düzeyde olduğunun tespit edildiği aşamadır. Üst yönetim elverişli bir kontrol ortamının varlığı için, iç kontrole yönelik pozitif bir bakış açısına sahip olmalı ve diğer tüm kurum personeline örnek olacak tutum ve davranışlar göstermelidir.<sup>120</sup>

Kurumlar iç kontrol sistemini kendi dinamikleri ile kendi içinde kurgulamalıdır. İç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi çalışmaları üst yönetimin aldığı bir kararla başlamalı ve kurum içinde uygun ilan yöntemleriyle tüm personele duyurulmalıdır. Üst yönetim kurulacak iç kontrol sisteminin önemine ve yararlarına vurgu yapmalı

<sup>119</sup> İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.46.

<sup>120</sup> İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.47.

personeli bu çalışmalara katılım ve destekleme konusunda teşvik etmelidir. Bu kararın kurum dışında dış paydaşlara ve kamuoyuna bilgi mahiyetinde iletilmesi de kurumun diğer kurumlar nezdinde ki itibarını ve kamuoyundaki güvenini artıracaktır.

İç kontrol sisteminin yapılandırılması bir ekip çalışmasını gerektirir. Ekibin konuya ilgi duyan ve kurum terminolojisini bilen personelden oluşması önemlidir. Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberinde, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubunun bir üst yönetici yardımcısı veya harcama yetkilisinin başkanlığında oluşturulması, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun ise harcama yetkilileri veya görevlendirecekleri yardımcılardan oluşturulması istenmiştir.<sup>121</sup>

İç kontrol sistemi kuruluş aşamasında tasarlanırken risk ve maliyet faktörlerine ilişkin analiz ve değerlendirme mutlak suretle yapılmalıdır. Bu çerçevede sistemin karşılaşılabileceği olası riskler tespit edilerek iç kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizleri yapılmalıdır.

İç kontrol sistemi kurulmadan önce personel, mali kaynak, yönetim gibi iç riskler yanında; teknoloji, mevzuat ve politika süreci gibi dış risklerde analiz edilmeli ve söz konusu risklerin olasılık ve etki dereceleri belirlenmelidir.

Kurumların iç kontrol sisteminin varlığından dolayı katlanmış olduğu yükümlülükler iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturmaktadır. Bu sebeple iç kontrol sisteminin kurulmasından sonra faaliyetlere uygulanan kontrol prosedürleri arttıkça, sistemin kuruma olan maliyeti de artacaktır. Yönetim tarafından faaliyet alanlarındaki riskleri kabul edilebilir düzeylere indirebilen ve faydası maliyetinden

---

<sup>121</sup>Onur Derici, a.g.e., s.66.

yüksek olan kontrol prosedürleri tasarlanmalıdır. Faaliyetlerin belirli bir alanda aşırı kontrollere gidilmesi diğer faaliyetleri olumsuz yönde etkileyebilecek ve aşırı kontrollerden elde edilen faydalar başka faaliyetlerdeki maliyet artışlarıyla ortadan kalkabilecektir. Bu doğrultuda iç kontrol prosedürlerinin gittikçe daha fazla uygulanması yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararları giderek azaltabilecektir.<sup>122</sup>

#### **4.5.1. İç Kontrolün Etkinleştirilmesi Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar**

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

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

---

<sup>122</sup>İlker Eralp, Bülent Bozbaş, a.g.e., s.48.

Sınırlayıcı bir başka faktör iç kontrol sisteminin tasarımının kaynak kısıtlamalarıyla karşı karşıya kalmasıdır. Kontrollerin yararları, bu nedenle, maliyetlerine göre düşünülmelidir. Kayıp riskini tamamen ortadan kaldıran bir iç kontrol sisteminin sürdürülmesi gerçekçi olamaz, muhtemeldir ki, bu elde edilen yarar haklı gösterecek olandan çok daha maliyetli olacaktır. Özel bir kontrol tesisinin gerekip gerekmeyeceğini, risk oluşma ihtimalini ve kurumda yaratacağı potansiyel etkiyi yeni bir kontrol kurmanın maliyetleri ile bir arada dikkate almak gerekir. Organizasyonel değişiklikler ve yönetimin tutumu iç kontrolün etkinliği ve sistemi çalıştıran personeli derinden etkiler. Yönetimin, bu nedenle, kontrolleri süreklilik temelinde gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele duyurması ve kontrollere uyararak örnek oluşturması gerekir.<sup>123</sup>

İç kontrol sistemi kurumsal temel hedeflerin gerçekleştirilmesini kendi kendine sağlayamaz ve sistemin çalışmasını sağlayan bilimsel yöntem ve tekniklere ihtiyaç duyar. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin yanlış tasarlanması, kurum gerçeklerinden ve bilimsel yöntemlerden yola çıkılmaması nedeniyle istenilen şekilde işlememesi riski her zaman mevcuttur.

Organizasyonel değişiklikler ve yönetimin tutumu iç kontrol sisteminin etkinliğini ve sistemi çalıştıran personeli derinden etkiler. Bu nedenle yönetimin kontrolleri süreklilik temelinde gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele duyurması, benimsenmesinin sağlanması ve kontrollere önce kendisi uyararak örnek oluşturması gerekir.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> INTOSAI, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviri: Baran ÖZEREN, 10 Temmuz 2006, s.11

<sup>124</sup> Sumru Tümer, a.g.e. s. 28.

Bazı kamu idareleri, örnek olarak küçük belde belediyeleri, stratejik planı olmayan idareler ya da iç denetçisi olmayan idareler iç kontrol eylem planı hazırlamayacaklarını düşünmektedirler. İç Kontrole ilişkin yasal mevzuatı sağlayan dokümanların hiçbirisinde Kanunda öngörülenin dışında bir istisna getirilmemiştir, getirilmesi de hukuken mümkün değildir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri iç kontrol eylem planı hazırlayacaktır. Dolayısıyla iç kontrol eylem planı hazırlamak zorunda olan kamu idarelerini;

- Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri
- Özel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri
- Sosyal Güvenlik Kurumları
- Mahalli İdareler

şeklinde sıralayabiliriz. Mahalli idarelerden nüfusu ne olursa olsun tüm belediyelerin, il özel idarelerinin, belediyelere bağlı idarelerin ve bunların kurduğu mahalli idare birliklerinin anlaşılması gerekir. Dolayısıyla iç denetçisi olsun ya da olmasın, stratejik plan hazırlasın ya da hazırlamasın belde ve ilçe belediyeleri dahil herhangi bir nüfus kriteri olmaksızın tüm belediyeler iç kontrol eylem planı hazırlayacaklardır.<sup>125</sup>

#### **4.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ İÇİN GEREKLİ FAKTÖRLER**

---

<sup>125</sup> Erkan Karaarslan, İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Sorunlar, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/70.2-%C4%B0%C3%87-KONTROL-S%C4%B0STEM%C4%B0N%C4%B0N-KURULMASINDA-SORUNLAR.pdf>, (Erişim 08.08.2015)



Etken bir iç kontrol sistemi, riskleri iyileştirmenin temel mekanizmasıdır. Bu mekanizma hedeflere daha kolay ulaşmayı sağladığı ve performansı yükselteceği için İç kontrol sisteminin etkenliğinin de ölçüsüdür.

İç kontrol sisteminin etkenliğini ölçen üç temel kıstas vardır:

- Sistemin tasarımı açısından iç kontrol sistemi kapsamında belirlenen kontrol stratejileri kontrolün gerektiği yerlere uygun olmalı ve ilgili riskle orantılı olarak oluşturulmalıdır.
- Sistemin sürdürülebilirliği açısından sistemin gereklerine tüm yönetici ve çalışanlar tarafından özenle uyulmalı ve iş yükü ağır olduğunda dahi bu kontroller ihmal edilmemelidir.
- Fayda maliyet dengesi açısından ise kontrollerin maliyeti elde edilen faydayı aşmamalıdır.

Bu kıstaslar ele alındığında iç kontrol sistemi oluşturulurken dikkat edilmesi gereken ilkeler şunlardır:

- İç kontrol sistemi hedeflere ulaşılabilmesi için bir donanımdır. Bu donanımın sağlanmasında bilimsel yöntemlerin, tekniklerin ve metotların kullanılması gerekmektedir.
- İç kontrol sisteminin sürekli işleyen bir süreç olduğu unutulmamalıdır.
- İç kontrol sistemi amaca ulaşmak için bir araçtır, tek başına bir araç değildir.
- Sahibi yöneticilerdir ve çalışanlar tarafından uygulanır. Oluşturulmasında katılımcı bir yöntem izlenmelidir.

- Sadece politikalar, kayıtlar, kontroller ve formlardan oluşmaz; her düzeydeki çalışanlar, organizasyonu, iş yapma biçimini ve yönetim yaklaşımını da içerir.
- Tek ve uyumlu bir kontrol yönetim modelinin yaratılması için belirlenmiş standartlara ait ilkelerle hareket eden pozitif bir yönetim yaklaşımını da ifade eder.<sup>126</sup>

#### **4.6.1. İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri**

Gerek iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi sürecinde, gerekse daha sonraki aşamalarda iç kontrol sisteminin başarıya ulaşabilmesi için gerekli bazı faktörler vardır. Üst yönetim iç kontrol sistemine kurulum, uygulama ve değerlendirme aşamalarında daimi destek vermeli ve iç kontrol sistemini sahiplenmelidir. Çalışanlar iç kontrol sistemine olumlu bakış açısına sahip olmalı ve iç kontrol çalışmalarına aktif olarak katılmalıdırlar.

İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

##### **4.6.1.1. Mevzuata Uygunluk**

Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygun olması gerekir. Uygunluk denetimi de kurumun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup>Sumru Tümer, a.g.e. s.32.

<sup>127</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e. s. 11.

#### 4.6.1.2. Saydamlık

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında kontrolün sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesidir. Bu amaçla;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulanma sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu husus Maliye Bakanlığınca izlenir.<sup>128</sup>

#### 4.6.1.3. Hesap Verebilirlik

Mali yönden hesap verebilirliği ifade eden hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından sorumlu olması ve yetkili mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır. Hesap verme sorumluluğu; siyasal

---

<sup>128</sup>Mehmet Aksoy, a.g.e. s. 12.

hesap verme, idari ve mali hesap verme, vatandaşa yönelik hesap verme olarak üç şekilde gerçekleşir.<sup>129</sup>

Hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi için öncelikle yetki, görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmış olması gerekmektedir. İyi yönetim yani etkin bir iç kontrol sistemi için öncelikle yetkinin ve yetki devrinin sınırlarının açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Yetkilerle birlikte görevler ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve ayrıştırılmalıdır. Görev tanımları bu belirlemeyi gösterecek nitelikte yapılmalıdır.<sup>130</sup>

#### **4.6.1.4. Ekonomiklik**

Ekonomiklik, kurumun hedefleri doğrultusunda kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Doğru kaynakların, doğru maliyet ve doğru miktar artışı ile doğru yerlerden sağlanması olarak da ifade edilebilir. Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bu kavram fiziksel ve mali kaynaklar kadar, insan kaynakları ve bilgiyi de kapsayan bir kavramdır. Ekonomiklik, kaynakların elde edilmesiyle ilgilidir. Kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği belirlenmeye çalışılır. Ekonomiklik aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar. Ancak, en ucuz anlamına gelmez.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Mehmet Aksoy, a.g.e. s.14.

<sup>130</sup> Ebru Sümer, Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara 2010, s.43.

<sup>131</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007, s.75.

#### **4.6.1.5. Verimlilik**

Verimlilik kavramı en yalın anlamda çıktının bu çıktıyı oluşturmak için gerekli faktör girdiler toplamına oranı olarak tanımlanmaktadır. Verimliliğin, en az çabayla en çok işin yapılması; üretim ile bu üretime katılan etkenler arasında kurulan oran; kaynakların iyi bir şekilde kullanılması gibi tanımları da yapılmaktadır. Verimlilik mal ve hizmet üretiminde kullanılan yahut faaliyetlerin yürütülmesinde yararlanılan tüm kaynakların verimliliği cinsinden de ayrı ayrı ifade edilebilir. Verimlilik, eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi, yani belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, ya da verim üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır.<sup>132</sup>

#### **4.6.1.6. Etkinlik**

Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyasen daha etkin sayılabilir. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılır. Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder.<sup>133</sup>

#### **4.6.1.7. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Yararları**

Bir kamu kurumunda iç kontrol sistemi, kurumdaki en üst kademededen en alt kademeye kadar tüm kurum çalışanlarının rol ve sorumluluğu ihtiva eder. İç

---

<sup>132</sup> Ekrem Candan, a.g.e. s.77.

<sup>133</sup> Ekrem Candan, a.g.e. s.78.

kontrolün oluşturulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesinden kurumun yönetim kademesi sorumludur. İç kontrol bir kurumda sadece mali olayları değerlendiren bir süreci değil; kurumun amaçlarına paralel olarak yapılan tüm süreçlerle ilgilenir. İstisnalar olmakla beraber, iç kontrolle ilgili süreçler mali dönemlere uygun planlanmaktadır. İç denetim birimlerinin oluşturulduğu bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin kuruma katkıları şöyle sıralanabilir.

- Kurumsal amaçlara uygun olarak yürütülen faaliyetlerin, yürürlükte bulunan kanun ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- Kurumda performans ölçütlerinin belirlenmesi,
- Kurumsal çalışmaların stratejik plan hedeflerine uyumunun değerlendirilmesi,
- Kamu yararı odaklı bir kamu yönetimi anlayışının benimsenmesi ve teşvik edilmesi,
- Kamusal amaçlarla uyumlu ve kurumsal önceliklerin sistematize edilmesi,
- Kurumun amaçlarına uygun olmayan ya da işlevini yitirmiş, artı değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin sonlandırılması,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımının sağlanması, Kamuda güvenilir veriler ve bilgiler üretilmesini sağlanması,
- Kurum çalışanlarının sorumluluk düzeyleri açıkça belirlenmesi neticesinde yapılacak operasyonlara ilişkin doğru ve hızlı karar alma imkânı sağlanması,
- Eğer tesis edilmemiş ise, risk odaklı yönetim ve iç denetim uygulamaları için gerekli alt yapının oluşturulması,
- Kamu yönetiminde güven ortamının tesisine katkı sağlanması ve yönetimin makul güvence verebilmesi için kurumsal işleyişin iyileştirilmesi,

- Kamu yönetiminde bilimsel ve çağdaş argümanlara dayalı bir yönetim kültürünün oluşturulması,
- Kurum içinden veya dışından gelerek denetim ve danışmanlık faaliyetinde bulunacak denetim birim ve kurullarının çalışmalarını olumlu etki yapması ve denetim süresini kısaltması,

Hususları sayılabilecek bazı olumlu katkıları olacaktır.<sup>134</sup>

İç kontrol, yönetim amaçlarını sağlamak, işlerin düzenli pratik ve verimli sonuçlanması için; varlıkların muhafazası, kayıtların güvenliği, güvenilir mali enformasyonun zamanında hazırlanması da dahil olmak üzere tesis edilen organizasyon planı ve düzenleştirme sistemlerini kapsar. Bir kurumda iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar. Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan “iç kontrol” sistemi birçok sistemden oluşmakta ise de muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılır. İç kontrollerin incelenmesi sırasında bunların var olup olmadığı, uygulanıp uygulanmadığı ve ne derece etkili oldukları üzerinde durulur. Bunlar;

- Hata ve olumsuzlukların önlenmesi,
- Hata ve olumsuzlukların ortaya çıkarılması,
- Hata ve olumsuzlukların giderilmesi,
- Yüksek riskli alanlardaki kontrol yetersizliklerinin giderilmesi,

---

<sup>134</sup>Adem Yaman, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:138, Kasım, Aralık 2008

- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluklardan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasıdır.<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> Mehmet Ali Aktaş, İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, Mevzuat Dergisi, Sayı: 90, Haziran 2005



## SONUÇ

Ülkemizde kurumların büyüyen kapasitelerine uyum sağlayamaması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımında aksaklıkların ortaya çıkması, güvenilir bilgiye ulaşımın gittikçe daha zor hale gelmesi, artan teknoloji ile beraber sağlanan faydanın yanı sıra zararların ortaya çıkması ve yönetimin ve personelin bakış açısının eski yöntemlere dayalı olması iç kontrol sistemini her geçen gün daha gerekli hale getirmektedir.

İç kontrol sistemi yönetimin; ulaşmayı planladığı hedeflerin gerçekleşmesi, yöneticinin kararları daha sağlam bilgiye dayanarak daha güvenle alması, yönetimindeki kaynakları daha etkin kullanması, işini yapmasını engelleyebilecek olayları öngörebilmesi ve yaptığı işler ile ulaştığı sonuçlar için kanıtlara dayalı olarak hesap verebilmesine yardımcı olan bir yönetim aracıdır. Yöneticiye bağlı çalışanların da görevlerini, sorumluluklarının daha fazla bilincinde olarak yerine getirmelerini sağlar.

İç kontrol sisteminin daha etkin hale getirilmesi için başta üst yönetim olmakla beraber tüm personelin sahiplenmesi ve öneminin farkında olarak iç kontrol çalışmalarına katılması gerekmektedir. Yani iç kontrol sisteminde en alt kademe çalışanından en üst yöneticiye kadar herkes mutlaka belirli bir alanda sorumluluk üstlenmelidir.

İç kontrol sistemi oluşturulurken ve uygulanırken konular bazında en uygun yöntemlerin seçilmesine dikkat edilmeli ve özellikle fayda maliyet analizleri yapılarak kurumları zarara uğratmamak adına maliyetlerin iç kontrol sisteminin faydasını aşmamasına özen gösterilmelidir. Mevzuata uygun olunması bir diğer

önemli faktördür. Bunun yanı sıra hesap verme mekanizması iyi bir şekilde işletilerek iç kontrol sisteminde ortaya çıkması muhtemel aksamaların önüne geçilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, verilen bilgiler ışığında mevzuatta yapılan düzenlemeler, kurumların artan kapasiteleri ve AB uyum süreci kapsamında iç kontrol sisteminin giderek daha önemli hale geldiği kabul edilmeli ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için çalışmalar yapılmalıdır. Bu hususta personel bilinçlendirilmeli, iç kontrol sistemi algısının birçok kurumda olduğu gibi sadece ön mali kontrolden ibarettir algısı yıkılmalıdır.

## KAYNAKÇA

AKSOY, Mehmet, Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara 2013

AKSOY, Tamer, Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası, Yayın:53, Ağustos 2007

AKTAŞ, Mehmet Ali, İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, Mevzuat Dergisi, Sayı: 90, Haziran 2005

AKYEL, Recai, Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansıması, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:43, Sayı:4, Aralık 2010

AKYEL, Recai, Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, , Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:1, Manisa 2010

ALİKADIOĞULLARI, Arzu, Türkiye'de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması- Maliye Bakanlığı Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Isparta 2011

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

Avrupa Toplulukları Komisyonu, İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme, Kontrol Etkililiğinin Artırılması, Brüksel 2007

BÜLBÜL, Mehmet, Kamu İç Kontrol Sistemi Ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum, 20 Aralık 2011

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

CANDAN, Ekrem, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007

DERİCİ, Onur, Sayıştay Denetçisi, İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Bekad Yayınları 2015

ERALP, İlker, BOZBAŞ Bülent, Kamu Yönetiminde İç kontrol & Ön Mali Kontrol, BEKAD Yayınları 2014

İBİŞ, Cemal, ÇATIKKAŞ Özgür, İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi , Sayı:85, Nisan-Haziran 2012

INTOSAI, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviri: Baran ÖZEREN, 10 Temmuz 2006

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005, Resmi Gazete Sayı: 26040

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kanun No: 5018, 10 Aralık 2003, Resmi Gazete Sayı: 25326

Kamu İç Kontrol Standartları, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, NO:6

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007, Resmi Gazete Sayı: 26738

Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Şubat, 2014

Kamu Görevlileri Etik Rehberi, Ankara 2012

KEPEKÇİ, Celal, İç Kontrol Sistemi, Tesmer Yayın No: 6, Ankara, 1994

KIZILBOĞA, Rüveyda, ÖZŞAHİN Filiz, Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 2

Maliye Bakanlığı, Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Yöntemleri

Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ocak 2014, Ankara

SALTIK, Nihal, İç Kontrol Standartları, Ankara 2007

SÜMER, Ebru, Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara 2010

ŞAHBENDEROĞLU, Vural, Gerekçeli ve Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, BEKAD Yayınları, Ankara 2014

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İç Kontrol El Kitabı, Ağustos 2013, Yayın No: 3

T.C. Diyanet İşleri Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Soru ve Cevaplarla İç Kontrol, Ankara 2012

TİĞDEMİR, Seda, COSO 2013’ün Yol Haritası, KPMG Gündem, Temmuz-Eylül 2014

TOPÇU, Mustafa Kemal, Kamuda İç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 91, Ekim-Aralık 2013

TUNÇEL, Fadıl, Uludağ Üniversitesi İç Kontrol Tanıtım Slaytı

TÜM Kayahan, MEMİŞ Mehmet Ünsal, İç Kontrol, Karahan Kitabevi, Aralık, 2012

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

TÜREDİ ÇATAK, Selda, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, Mevzuat Dergisi, Temmuz, 2005

UZAY, Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK yayınları, Yayın no:132, Ankara, 1999

UZUNAY, Vildan, Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Ankara 2007

YAMAN, Adem, Mali Hukuk Dergisi,Sayı:138, Kasım,Aralık 2008

YILANCI, Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015

Yüksek Denetim Kurumları Uluslar Arası Teşkilatı (INTOSAI) İç Kontrol jkStandartları, Çeviri: Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, 1997

#### **YARARLANILAN WEB SAYFALARI**

<http://kontrol.bumko.gov.tr>

<http://slideplayer.biz.tr>

<https://www.maliye.gov.tr>

[www.icdenetimmerkezi.com](http://www.icdenetimmerkezi.com)

[www.coso.org](http://www.coso.org)

[www.ickontrol.sbsgm.saglik.gov.tr](http://www.ickontrol.sbsgm.saglik.gov.tr)

[www.erkankaraarslan.org](http://www.erkankaraarslan.org)