

1. İç Kontrol Nedir?

Kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, mali saydamlık, tahakkuk esaslı muhasebe, mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması, iç kontrol sistemi, etkin bir iç denetim ve dış denetim gibi yeni kavramlara yer vererek, yönetsel sorumluluğun kilit nokta olduğu yeni bir yapı kurmayı hedeflemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri ile ülkemizde COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmiştir.

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde “İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda yer alan tanımdan da anlaşılacağı üzere İç Kontrol Sistemi; malî kontroller yanında malî olmayan kontrol usullerini de bünyesinde barındıran bir yönetim modeli olarak tasarlanmıştır. İç kontrolün yalnızca malî boyutuyla ele alınarak sistemin sadece birtakım faaliyetlerin kontrolü ve denetimi olarak görülmesi sistemin bütününe yönelik kavrayış ve algılama düzeyini olumsuz yönde etkileyecektir. İç kontrolün yalnızca malî boyutuyla ele alınarak sistemin sadece birtakım faaliyetlerin kontrolü ve denetimi olarak görülmesi sistemin bütününe yönelik kavrayış ve algılama düzeyini olumsuz yönde etkileyecektir.

İç kontrol, en alt kademe çalışanlardan en üst yöneticiye kadar tüm kurum personelinin içinde yer aldığı, sadece belli bir periyoda ilişkin bir politika ya da uygulama değil, kurumun her kademesinde süreklilik gösteren bir faaliyet ve devam eden bir süreç olarak algılanmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol, kurumların iş yapma usullerine sonradan eklenen bir yapı olarak değil, kurumsal organizasyonun ayrılmaz bir parçası olarak görülmelidir. İç kontrol, faaliyetlerin gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. Bu yönüyle kurumun belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur ve iyi işleyen bir İç Kontrol Sistemi amaç ve hedeflere ulaşılma yeteneğini makul düzeyde garanti eder.

İç Kontrol Sistemi; etik değerleri, kurumsal organizasyon yapısını, personel performansını, planlama ve programlama faaliyetleri ile kurumsal amaç ve hedeflerin belirlenmesini, bu amaçlara yönelik olası risklerin tespiti ile bunlara karşı kontroller geliştirilmesini, raporlama sistemini, kurum içi ve dışı iletişim düzeyini ve nihayetinde sistemin kurulmasından sorumlu üst yönetimin, iç denetim aracılığıyla iç kontrolün işlerliğine ve performansına yönelik izleme ve değerlendirme yapma sorumluluğunu içerisinde barındırır. Yukarıda sayılan bütün unsurlar iç kontrol sisteminin bütününe oluşturur ve bu nedenle iç kontrol bir olay ya da olgu değil sürekliliği olan ve devamlı olarak güncellenmesi gereken bir yönetim modelidir.

İç Kontrol Sisteminin kurulması bizzat amaç olmayıp kurumun hedeflerine ulaşması sürecinde yararlanılacak bir araç olarak algılanmalıdır. Önemli olan nokta kurumun kısa ve uzun vadede belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasıdır.

Standartlar içinde belirlenen genel şartların ve bu genel şartlar altında tespit edilen eylem ve faaliyetlerin uygulamaya geçirilmesi ile birlikte iç kontrol sistemi kendiliğinden oluşmaya başlayacak ve zamanla kurumun tüm süreçlerinde etkisini gösterecektir. Söz konusu standartların sağlanması, işlerlik kazanması ve planda yer verilen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucu çalışanların kurumsal süreçlerde gözleyeceği olumlu yansımalar ve kişilerden alınan geri bildirimler zaman içinde iç kontrol sisteminin oluşmaya başladığının göstergesi olacaktır.

İç kontrol sistemi, kurumların hedeflerine ulaşması, misyonlarını gerçekleştirmesi ve bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanır. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanları ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir.

Yönetim sorumluluğu ilkesini vurgulayan iç kontrol sistemi; faaliyetlerin etkin ve verimli olması, mali raporların güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata uyum, varlıkların korunması amaçları için makul bir güvence sağlamak üzere kullanılan “iyi bir yönetim” aracıdır.

Diğer bir ifadeyle iç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir.

Kurum yönetici ve çalışanlarının iç kontrol konusunda taşıdıkları sorumluluklar göz önünde bulundurulduğunda her çalışanın temel düzeyde bir iç kontrol bilgisine sahip olması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

2. İç Kontrolün Tarihçesi

İç kontrolün gündeme gelişi 1970’lerin ortalarında Amerika’da Watergate savcısının konuya dikkat çekmesi ile olmuştur. Watergate araştırmalarının sonucunda 1977’de ana teması iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, 1980’lerin başındaki kontrol ortamı ve iç kontrol süreci üzerinde artan ilginin temelini oluşturmuştur. 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.

Avrupa Birliği, kamu iç mali kontrol alanında COSO’nun standartlarını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu’nun yayımladığı “Kamu İç Mali Yönetimi” belgesinde (Public Internal Financial Control) açıkça belirtildiği gibi AB kamu kurumlarında Kamu İç Mali Kontrolünün geliştirilmesinde kullanılan uluslararası standartlar; “Kamu Sektöründe İç Kontrolün

Geliştirilmesi için INTOSAI Rehberi” ve “Avrupa’da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesi”dir. Avrupa Sayıştaylar Birliği INTOSAI rehberinin giriş kısmında metodolojinin COSO “İç Kontrol Standartları Çerçevesi”nin gözden geçirilmiş hali olduğu belirtilmektedir. ECIIA, Avrupa Birliği İç Denetçiler Derneği olmakla birlikte bu dernek Amerika’nın İç Denetçiler Derneği IIA ile yakından bağlantılıdır. IIA, COSO’yu oluşturan destekleyici kurumlardan biridir.

Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler çerçevesinde, mali sistemimizin AB uygulamaları ile uyumunun sağlanması söz konusudur. Mevzuatımız da bu kapsamda COSO’nun iç kontrol standartlarına uygun biçimde oluşturulmuştur.

3. İç Kontrole Neden İhtiyaç Duyuldu?

Geleneksel malî 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 malî 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 malî 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, iç kontrol uygulamalarının Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde mevzuatımıza dahil olduğu ve kamu malî 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.

Yeni kamu yönetimi anlayışının unsurlarından birisi olan iç kontrol kavramı, uluslararası dokümanlarda ve bunlara paralel olarak ilgili mevzuat hükümlerinde tanımlanmış olup kamu malî yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı 13 Kanun ve buna ilişkin ikincil mevzuat ile COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmiştir.

4. İç Kontrolün Amaçları

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

5. İç Kontrolün Temel İlkeleri

- a) İç kontrol faaliyetleri, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- b) İç kontrol faaliyet, düzenleme ve uygulamalarında öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve uygulanmasında, idarelerin kurumsal kapasiteleri, yerine getirmekle yükümlü oldukları hizmetlerin niteliği ile malî durumları gibi kendilerine özgü koşulları dikkate alınır.
- d) İç kontrole ilişkin sorumluluk, faaliyet ve süreçlerde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- e) İç kontrol, idarenin bütün birimlerindeki malî ve malî olmayan her türlü faaliyet, süreç ve işlemleri kapsar.
- f) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- g) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

6. İç Kontrol Yeni Bir Olgu mudur?

İç kontrolün kavram olarak yeni bir olgu olduğu ve yönetim sistemimize ve mevzuatımıza AB kaynaklı reform gereksinimleri sonrasında girdiği doğru olmakla birlikte iç kontrolü oluşturan unsurların bizim için hiç de yeni olmadığı ifade edilebilir. Örneğin, kurumlarda oluşturulan organizasyon ve teşkilat yapılarının, yetki devrine, görevler ayrılığına, kayıt ve dosyalama sistemine, kurum içi yatay ve dikey iletişime ilişkin prosedürlerin yönetim yapımızda yeni olduğu ve bu unsurların iç kontrolden önce uygulama alanı bulamadığı hiç kuşkusuz söylenemeyecektir. Sözü edilen unsurların tam da iç kontrolün temelinde yatan öğeler olduğu düşünüldüğünde, iç kontrolün idare faaliyet alanlarında yürütülen iş ve işlemlerde uygulanan geleneksel idari prosedürler açısından mevcut sistemimize yabancı olmadığı görülecektir.

Bu çerçevede, iç kontrolün tamamıyla ve bütün bileşenleriyle yeni bir yönetim modeli olmadığı, aksine bilinen ve zaten uygulanan birçok iş ve işlemin sistemleştirilmiş ve standartlara bağlanmış hali olduğu söylenebilir. Ancak, yukarıda yapılan açıklamalardan iç kontrolün bütün unsurları ile mevcut yönetim sistemimizde belirli ölçüde uygulanan bir yapı olduğu gibi bir algı yanlışlığı da oluşmamalıdır. İç Kontrol içerisinde de stratejik planlama, performans programı, risk yönetimi, kontrol stratejileri, yönetim bilgi sistemleri ve iç denetim gibi yönetim sistemimiz içerisinde daha önce örnekleri olmayan unsurlar bulunduğu ve sözü edilen öğelerin mevcut sistemimize entegrasyon sürecinin, iç kontrol sistemi uygulamalarıyla başladığı unutulmamalıdır.

7. İç Kontrol Bütün Çalışanları Nasıl Etkiler?

İç Kontrol kurumsal faaliyet alanlarında yürütülen bütün süreçleri ve dolayısıyla bu süreçlerde görevli olan yetki ve sorumluluk sahibi herkesi kapsamakta ve etkilemektedir. İç kontrolün kurumda çalışan bütün personeli nasıl ve ne ölçüde etkilediği hususunun, daha iyi anlaşılabilmesi için, sistemin içinde barındırdığı unsurların bir kez daha gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Bu çerçevede; etik değerler, yatay ve dikey iletişim ihtiyacı, personel performansı, görev, yetki ve sorumluluk alanlarının tespiti, geçici veya sürekli görevlerden

ayrılmalar, insan kaynakları politikaları vb. gibi en temel iç kontrol uygulamalarının, kurumda çalışan en alt kademe çalışanından en üst kademe yöneticiye kadar herkesin en asgari düzeyde bile olsa mutlak suretle muhatap kalacağı uygulamalar olarak görülmesi ile “iç kontrol sisteminin nasıl bütün çalışanları etkilediği” sorusunun cevabı daha net anlaşılabilecektir.

Günlük rutin iş süreçleri içerisinde ve kurum içi sosyal ortamlarda etik değerlere ve ahlak kurallarına uygun ya da aksi yönde davranış kalıpları göstermeyen, iletişim kanallarını kullanmayan ve görev/sorumluluk alanları belirlenmemiş ilgililer düşünölemeyeceğine göre iç kontrolün bu en temel unsurları aracılığıyla bile bütün kurum personelinı etkileyebileceğini ve aynı oranda onlardan etkileneceğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Sonuç olarak iç kontrol, tek bir olay için uygulanacak bir yapı olarak değeriendirilmemelidir. İç kontrol, bütün faaliyetlerin hem içerisinde hem üzerinde olan bir sistemler bütünü olarak düşünölmeli ve kurumda görev yapan tüm personelin iç kontrol ile nasıl bir ilişki içinde olacağı ya da olması gerektiği bu zeminde değeriendirilmelidir.

a) İç Kontrol Bir Yönetim Modelidir:

İç Kontrol; kurum kültürünü, etik değerieleri, personel performansını, kurumsal organizasyon yapısını, planlama ve programlama faaliyetlerini, vizyon ve misyon çerçevesinde stratejik amaçlar ve hedefler tesis edilmesini, kurumsal risklere yönelik kontrol faaliyetleri geliştirilmesini, kayıt ve dosyalama sistemini, kurum içi yatay ve dikey iletişim kanallarını, bilgi güvenliği politikalarını, raporlama sistemlerini ve iç denetimi içinde barındıran bir yönetim modelidir.

b) İç Kontrol Bir Süreçtir:

İç Kontrol bir defaya mahsus yapılacak bir faaliyet olarak görölmemelidir. İç Kontrol, kurumda yapılan tüm iş süreçlerini kapsayan bir sistemler bütünü, devamlılığı olan bir yapı ve döngüsel bir süreçtir.

c) İç Kontrol Bir Araçtır:

İç Kontrol, kurumun stratejik planında belirlenen amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik bir organizasyondur. Dolayısıyla iç kontrol bir amaç değeri değil araçtır. İç Kontrol sisteminin kurulması faaliyeti idarelerin stratejik amaçlar ya da hedefleri arasında yer almaz.

İdarelerin amacı vizyon ve misyon ilkeleri paralelinde stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşmaktır. Bu yönüyle iç kontrol amaçlara ve hedeflere ulaşılması noktasında kendisinden faydalanılan bir yönetim aracı ve bir yönetim tarzı olarak algılanmalıdır.

d) İç Kontrol Risk Esastır:

İç Kontrolün amacı, kurum tarafından belirlenen amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılabilecek muhtemel risklerin tespiti ve bu risklere yönelik kontrol mekanizmaları geliştirilmesidir. İç Kontrol uygulamalarında katlanılabilecek maliyetlerde etkinliğin sağlanabilmesi açısından, belirlenen kontrol faaliyetlerinin bütün iş süreçlerine değeri, risk değeriendirmesi sonucunda tespit edilen ve riskli olduğu düşünölen faaliyet alanlarına uygulanması esastır.

e) İç Kontrol Yönetimin Sorumluluğundadır:

İç kontrol sisteminin kurulmasından ve işlerliğinden yönetim sorumludur. Yönetim, iç kontrol sistemine yönelik değerlendirilmeleri iç denetim sistemi aracılığıyla izlemeli ve aksayan yönlelere ilişkin iyileştirme tedbirleri almalıdır.

f) İç Kontrol Bir Kültür, Bir Anlayıştır:

İç kontrol kişilere 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.

g) İç Kontrol Herkesi Kapsar:

İç Kontrolün bütün iş süreçlerini kapsadığı düşünüldüğünde, kurumda çalışan en alt kademe çalışanından en üst yöneticiye kadar tüm personelin bir şekilde iç kontrol sistemi içerisinde olmasının kaçınılmaz oluşu daha net anlaşılabilecektir. Kurum personeli görevlerini ve sorumluluklarının yerine getirirken iç kontrolün özünde barındırdığı ilke ve kurallara uymalı ve sistemin verimliliğinin artırılması yönünde gayret etmelidir. İç Kontrolün yalnızca belirli bir kesimin (Strateji Geliştirme Birimleri, İç Denetçiler, üst yönetim vb.) işi olarak görülmesi sistemin etkinliğini azaltacaktır. İç Kontrol herkesin işi olarak görülmelidir.

h) İç Kontrol Nesnel Güvence Sağlar:

İç Kontrol sistemi ne kadar iyi işlerse işlesin, kurumsal amaçlara ve hedeflere tam olarak ulaşmayı garanti edemez. Bu yüzden kesin değil nesnel güvence sağlar.

- İç kontrol kurumların iş yapış usullerine sonradan eklenen bir yapı olarak değil, kurumsal organizasyonun ayrılmaz bir parçası olarak görülmelidir.
- İç kontrol, faaliyetlerin gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlamakta olup bu yönüyle kurumun belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur ve iyi işleyen bir iç kontrol sistemi amaç ve hedeflere ulaşılma yeteneğini makul düzeyde garanti eder.
- İç kontrol mali kontroller yanında mali olmayan diğer bütün iş yapış usullerini de bünyesinde barındıran bir yönetim modeli olarak tasarlanmış ve iç denetimin de bu sistemin bir parçası olduğu ifade edilmiştir.
- İç kontrolün “yönetim modeli” olarak görülmesi hususuna yapılan vurgu önemli olup iç kontrolü yalnızca mali boyutuyla ele alarak sistemi sadece birtakım faaliyetlerin kontrolü ve denetimi olarak görmek sistemin bütününe yönelik kavrayış ve algılamada düzeyini olumsuz yönde etkileyecektir.
- İç kontrol, en alt kademe çalışanından en üst yöneticisine kadar tüm kurum personelinin içinde yer aldığı, sadece belli bir periyoda ilişkin bir politika ya da uygulama değil, kurumun her seviyesinde süreklilik gösteren bir faaliyet ve devam eden bir süreç olarak algılanmalıdır.
- İç kontrolün kurumda yapılan bütün iş süreçlerini ve çalışan tüm personeli kapsayan bir süreç ve en önemlisi bir yönetim modeli olarak algılanması gerekmektedir. İç kontrol bir yönetim modelidir çünkü, sistem; etik değerleri, kurumsal organizasyon yapısını, personel performansını, planlama ve programlama faaliyetleri ile kurumsal amaç ve hedefler belirlenmesini, bu amaçlara yönelik olası risklerin tespiti ile bunlara yönelik karşı kontroller geliştirilmesini, raporlama sistemini, kurum içi ve dışı iletişim düzeyini

ve nihayetinde sistemin kurulmasından sorumlu üst yönetimin iç denetim aracılığıyla iç kontrolün işlerliğine ve performansına yönelik izleme ve değerlendirme yapma sorumluluğunu içerisinde barındırır.

- İç kontrol sistemin bütünüdür ve bu nedenle iç kontrol bir olay ya da olgu değil sürekliliği olan ve devamlı olarak güncellenmesi gereken bir yönetim modelidir.
- İç kontrolün kendisi bizzat amaç olmayıp, sistemin bütünü; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasında yararlanılacak bir araç olarak algılanmalıdır. Önemli olan nokta kurumun kısa ve uzun vadede belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasıdır. Bu aşamada gözden kaçırılmaması gereken husus kurum için başarı ölçütünün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılma derecesidir ve iç kontrol sistemi bu süreçte kurumun en önemli yardımcısı olacaktır.

8. İç Kontrol Neden Bir Yönetim Modeli Olarak Tanımlanmaktadır?

Yeni bir sistemin “yönetim modeli” olarak sunulabilmesi için bu sistemlerin; yönetim kademesinde bulunan karar alıcılara ne ölçüde fırsatlar sunacağı, idare faaliyet alanlarının ne kadarını kapsayacağı, idare bütçesine ilave mali yükler getirip getirmeyeceği ve mevcut iş süreçlerinde ne gibi katma değerler yaratacağı gibi sorulara tatmin edici cevaplar vermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bahsedilen hususlar çerçevesinde bir sistemin, “yönetim modeli” olarak adlandırılabilmesi hususunun, sistemin ölçeği, kurumun tüm faaliyet alanlarını kapsamına alabilme derecesi, kuruluş maliyeti ve sistemden beklenen verimlilik ile doğrudan ilişkili olduğu söylenebilir.

Yukarıda bahsedilen kriterler çerçevesinde, kurum üst yönetimine, “Yönetim Modeli” olarak sunulacak bir yapının her şeyden önce;

- Bütün kurumsal faaliyet alanlarını kapsamı ve bu alanlarda katma değer yaratması,
- İlave kapasite kullanımı, iş yükü ve maliyet gerektirmemesi,
- Faaliyetler ile eş zamanlı olarak gerçekleştirilebilmesi,

Kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılması noktasında yönetime yardımcı olması, gibi hususları karşılaması gerektiği ifade edilebilir. Bu noktada, iç kontrol sistemi, idarelere “yönetim modeli” olarak sunulabilecek bir yapı özelliği göstermekte midir? Sorusu, analiz edilmesi ve yanıtlanması gereken başka bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mevzuatta yer alan tanımdan; iç kontrol sisteminin, mali kontroller yanında mali olmayan diğer bütün iş yapış usullerini de bünyesinde barındıran bir yönetim modeli olarak tasarlandığı anlaşılmaktadır. İç Kontrol sisteminin; kurumsal faaliyet alanlarına ilişkin bütün iş süreçlerini ve tüm personeli kapsayacağı, faaliyetlerle eş zamanlı olarak yürütülebileceği, çalışanlara ilave iş yükü getirmeyeceği, yine rutin iş süreçleri ile birlikte uygulanacağı için ilave mali kaynak gerektirmeyeceği, işlerliğinin sağlanması durumunda ürün ve çıktılarla kaliteyi artıracığı, standartlaşmayı tesis edeceği ve kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olacağı düşünüldüğünde, iç kontrol sisteminin bir “yönetim modeli” olduğu rahatlıkla ifade edilebilecektir.

Bu yönüyle iç kontrol, kurumsal amaçların ve hedeflerin yakalanması noktasında üst yönetimin ve diğer tüm personelin en büyük yardımcısı, kurumda yapılan bütün iş süreçlerini ve çalışan tüm personeli kapsayan bir süreç ve en önemlisi bir yönetim modeli olarak algılanmalıdır. İç kontrol bir yönetim modelidir. Çünkü sistem; etik değerleri, kurumsal

organizasyon yapısını, personel performansını, planlama ve programlama faaliyetleri ile kurumsal amaçlar ve hedefler belirlenmesini, bu amaçlara yönelik olası risklerin tespiti ile bunlara yönelik karşı kontroller geliştirilmesini, raporlama sistemini, kurum içi ve dışı iletişim düzeyini ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde, yönetim kademesinin ve diğer tüm karar vericilerin mutlak suretle ihtiyaç duyacağı bu unsurlar, iç kontrol sisteminin içerisinde yer almaktadır ve bu nedenle iç kontrol bir olay ya da olgu değil sürekliliği olan bir yönetim modelidir.

Sonuç olarak, iç kontrol, anlık bir olay değildir ve bu yönüyle idare faaliyet alanlarında yapılacak her türlü iş ve işlemde iç kontrolün izlerini görmek mümkündür. Bu sebeple, iç kontrolün, idari ve mali bütün faaliyetlerde uygulanabilecek bir sistemler bütünü olarak algılanması ve üst yönetim ile diğer tüm kurum yöneticileri tarafından bir “yönetim modeli” olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

9. İç Kontrol Sadece Mali İşlemleri mi Kapsar?

İç kontrolün kapsamını mali işlemlerle sınırlamak mümkün değildir. İlgili mevzuatta da iç kontrolün mali işlemlerle sınırlı olmadığı özellikle vurgulanmaktadır. Herhangi bir harcamayı gerektirmeyen; personel alınması ve eğitimi, performans değerlendirmesi, yetki devri, risklerin belirlenmesi, etik değerler, teşkilat yapısı ve kayıt ve dosyalama gibi birçok mali olmayan iş ve işlemler de iç kontrol kapsamında yer almaktadır.

İç kontrol bileşenlerinden bir tanesi de kontrol faaliyetleri olup, bu kapsamda birçok kontrol faaliyeti öngörülmüştür. Bunlardan en çok duyulanı ön mali kontroldür. Bu nedenle iç kontrol sadece ön mali kontrolden ibaret olarak algılanmaktadır.

Ön mali kontrol, Maliye Bakanlığı ve idareler tarafından riskli görülen bazı mali karar ve işlemler için öngörülen bir kontrol faaliyetidir. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve işlemlerin, idarenin bütçesine, bütçe tertibine, kullanılabilir ödenek tutarına, ayrıntılı harcama veya finansman programına, merkezi yönetim bütçe kanunun ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu yönlerinden kontrol edilmesidir.

Oysa ön mali kontrolün dışında hiyerarşik kontroller, bilgi güvenliği kontrolleri ve görevler ayrılığı gibi idari kontroller de iç kontrol faaliyetleri kapsamına girmektedir. Ön mali kontrol iç kontrolün “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni kapsamında uygulanan kontrol yöntemlerinden sadece birisidir.

10. Kamu İç Kontrol Standartları

- a) Kamu İç Kontrol Standartları, tüm idarelerde tutarlı, kapsamlı ve standart bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesini amaçlar.
- b) İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde Kamu İç Kontrol Standartlarına uymakla ve bu standartların gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.
- c) Kamu İç Kontrol Standartları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenleri çerçevesinde belirlenen standartlardan ve genel şartlardan oluşur.
- d) Kamu İç Kontrol Standartlarına ilişkin belirlenen genel şartlar, söz konusu standartlara uyum sağlamaya yönelik hususları içerir. Belirli bir standarda uyum sağlamak için asgari olarak o standarda ilişkin genel şartların yerine getirilmesi esastır.

- e) İdarelerin üst yöneticileri tarafından, iç kontrol sisteminin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesini, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulmasını, çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere gerekli önlemler alınır.

11. İç Kontrolün Bileşenleri Nelerdir?

- a) **Kontrol ortamı:** Faaliyetler; görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlendiği bir kurumsal yapı içerisinde, etik değerleri benimsemiş, yeterli ve yetkin personel tarafından yürütülür. Hesap verebilirliği sağlamak üzere yöneticilerin ve personelin performans ölçütleri belirlenir, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması için gerekli yetki, görev ve sorumluluklar tanımlanır.
- b) **Risk değerlendirme:** İdarenin stratejik amaç ve hedeflerine yönelik kurumsal riskler ile harcama birimlerinin faaliyet ve süreçlerine yönelik operasyonel risklerin, suiistimal risklerinin, teknolojiye ilişkin risklerin ve benzer risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi, etki ve olasılıklarının ölçülmesi, önceliklendirilmesi, risklere yönelik alınacak kararların belirlenmesi, raporlanması ve izlenmesi aşamalarından oluşur.
- c) **Kontrol faaliyetleri:** Risk değerlendirme sürecinde belirlenen risklerin etki ve olasılıklarını kabul edilebilir düzeylere indirmek amacıyla uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesini, uygulanmasını ve izlenmesini kapsar. Risklere yönelik belirlenen ve uygulamaya konulan yönlendirici, önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyetleri idarenin iç düzenlemelerine ve uygulama süreçlerine dâhil edilerek süreklilik sağlar.
- d) **Bilgi ve iletişim:** İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilginin uygun bir şekilde kaydedilmesini, tasnif edilmesini ve ilgililerin sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilmesini kapsar.
- e) **İzleme:** İç kontrol sisteminin ve işleyişinin sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma ya da bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır.

12. İç Kontrole İlişkin Üst Yöneticinin Yetki ve Sorumlulukları Nelerdir?

Üst yönetici, idarede iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlar, işleyişi izler ve gerekli tedbirleri alır. Üst yönetici, iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere görev ve sorumlulukları tanımlar, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum için gerekli olan yazılı prosedürleri, talimatları ve eylem planlarını yürürlüğe koyar ve uygulama sonuçlarını izler. Üst yönetici, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir.

Üst yönetici, her yıl İç Kontrol Yönetmeliğinin ekinde yer alan “Üst Yöneticinin İç Kontrol Güvence Beyanını” imzalar ve idare faaliyet raporuna ekler.

Üst yönetici, iç kontrol güvence beyanını imzalarken; harcama birimleri tarafından sunulan faaliyet raporlarını ve eki iç kontrol güvence beyanlarını, iç denetim raporlarını, malî hizmetler birimi tarafından hazırlanan yıllık iç kontrol sistemi değerlendirme raporunu ve malî hizmetler birim yöneticisinin beyanını da dikkate alır. İç kontrol sisteminin izlenmesi sonucunda yeterli

güvencenin sağlanamadığı tespit edilen hususlar ve alınması öngörülen tedbirler iç kontrol güvence beyanına eklenir.

13. Malî Hizmetler Birim Yöneticisinin Görev ve Sorumlulukları Nelerdir?

Malî hizmetler birim yöneticisi; harcama birimlerinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasını ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmalarını yönlendirir, koordine eder, eğitim ve rehberlik hizmeti verir, uygulama sonuçlarını izler, değerlendirir, üst yöneticiye raporlar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür.

Malî hizmetler birim yöneticisi, her yıl İç Kontrol yönetmeliğinin ekinde yer alan Malî Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanını imzalar ve idare faaliyet raporuna ekler.

14. Harcama Yetkilisinin İç Kontrole İlişkin Yetki, Görev ve Sorumlulukları Nelerdir?

Harcama yetkilisi, birimindeki düzenleme, faaliyet, süreç ve işlemlerin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamaktan ve hiyerarşik olarak üst kademe yöneticileri ile üst yöneticiye ve yetkili mercilere hesap vermekten sorumludur. Bu amaçla harcama yetkilisi, biriminde iç kontrol sistemini oluşturur, uygular, izler ve raporlar. Harcama yetkilisi biriminde, işlem yönergeleri ve süreç akış şemalarının oluşturulmasını ve bunlar esas alınarak tespit edilen risklere karşı alınacak önlemlerin belirlenmesini sağlar.

Harcama yetkilisi, her yıl İç Kontrol Yönetmeliğin ekinde yer alan Harcama Yetkilisinin İç Kontrol Güvence Beyanını imzalar, birim faaliyet raporuna ekler ve üst yöneticiye sunar.

Harcama yetkilisi iç kontrol güvence beyanını imzalarken, kendisine sunulan bilgi ve raporlar ile iç denetim raporlarını da dikkate alır. İç kontrol sisteminin izlenmesi sonucunda yeterli güvencenin sağlanamadığı tespit edilen hususlar ve alınması öngörülen tedbirler iç kontrol güvence beyanına eklenir.

15. Harcama Yetkilisinin İç Kontrol Güvence Beyanı Nedir?

Harcama biriminde iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren ve harcama yetkilisi tarafından imzalanan ve birim faaliyet raporuna eklenen belgedir.

16. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun Görevleri ve Sorumlulukları

İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, iç kontrol sisteminin ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmalarının izlenmesinden, yönlendirilmesinden ve üst yöneticiye raporlanmasından sorumludur. Kurul, yılda en az iki kez olmak üzere toplanır.

Kurulun sekretarya hizmetleri malî hizmetler birimi tarafından yürütülür.

17. İç Kontrol Sisteminde Sayıştay'ın Görev ve Sorumlulukları Nedir?

6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirir. Dış denetim organı olarak yapacağı düzenlilik denetimlerinde kamu idaresinin iç kontrol sisteminin düzgün biçimde işleyip işlemediğini değerlendirir. Bu kapsamda, üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanlarını ve iç denetim raporlarını da dikkate alır.

18. İç Kontrol Sisteminde İç Denetçilerin Rolü Nedir?

İç denetim, 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.

İç kontrol sisteminin tasarım ve işleyişini sürekli olarak incelemek, güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesini sağlamak ve geliştirilmesi için değerlendirme ve tavsiyeler sunmak suretiyle iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunur.

İç denetçiler, iç kontrol sistemini Kanun ve ilgili diğer mevzuat kapsamında denetlemekten ve üst yöneticiye raporlamaktan sorumludur. İç denetçiler düzenledikleri raporlarda bulgularını; iç kontrolün gerekleri, Kamu İç Kontrol Standartları ve ilgili diğer düzenlemelerle ilişkilendirerek öneriler geliştirir.

19. İç Kontrole İlişkin Hazine ve Maliye Bakanlığının Yetki, Görev ve Sorumlulukları Nelerdir?

Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin belirlenmesi, bu alanlarda kamu idarelerine rehberlik yapılması ve idareler arasındaki koordinasyonun sağlanması, ilgili mevzuat hükümleri gereğince Hazine Maliye Bakanlığının sorumluluk alanları arasında sayılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi, iç kontrol standartlarını belirler, standartlara uyulup uyulmadığı ile ilgili çalışmaları izler, ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, iç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir.