

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL**

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE DÜNDEN BUGÜNE İÇ KONTROL

TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROJESİ

Nisan AKYOL ESER

Proje Danışmanı

Prof. Dr. Barış ÖVGÜN

Ankara, 2024



T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
DÖNEM PROJESİ DEĞERLENDİRME FORMU



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Enstitünüz İşletme Anabilim Dalı 22952256 numaralı tezsiz yüksek lisans öğrencisi Nisan AKYOL ESER'in "Türk Kamu Yönetiminde Dünden Bugüne İç Kontrol" adlı

(İngilizce Başlığı "Internal Control in Turkish Public Administration From Past to Present")

tezsiz yüksek lisans dönem projesi tarafımda değerlendirilmiş olup,

BAŞARILI



BAŞARISIZ



bulunmuştur.

Dönem projesi danışmanı olarak, adı geçen öğrencinin notunun, dönem projesinin Enstitünüz Müdürlüğü'ne tesliminden önce *Öğrenci İşleri Bilgi Sistemi*'ne (OİBS) tarafımdan işlendiğini beyan ederim.

DÖNEM PROJESİ DANIŞMANI ONAYI

TARİH: 24/01/2024

UNVANI/ADI-SOYADI VE İMZASI

Prof. Dr. Barış ÖVGÜN

UYARI: Değerlendirme Formu'na, turnitin intihal yazılım programının danışman onaylı raporu da eklenecektir.

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ**

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof.Dr. Barış ÖVGÜN danışmanlığında hazırladığım “Türk Kamu Yönetiminde Dünden Bugüne İç Kontrol (Ankara, 2024)” adlı dönem projesindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

**24/01/2024
Nisan AKYOL ESER**

İçindekiler

Öz	5
GİRİŞ	6
1. İÇ KONTROLÜN TARİHSEL GELİŞİMİ ve İÇ KONTROL MODELLERİ	8
1.1. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi.....	8
1.2. İç Kontrol Modelleri.....	10
1.2.1. CoCo Kanada İç Kontrol Modeli.....	11
1.2.2. İngiltere Turnbull Raporu Modeli	11
1.2.3. COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli	12
1.3. COSO İç Kontrol Çerçevesi.....	13
1.3.1. COSO'da İç Kontrolün Unsurları	15
1.4. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi	17
1.4.1. COSO KRY 2017 Bileşenleri.....	19
1.5. İç Denetim	21
1.5.1. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	22
2. TÜRK KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL	26
2.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı	26
2.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Ülkemiz Kamu Yönetimine Etkisi	27
SONUÇ	32
KAYNAKÇA	33
ÖZGEÇMİŞ	35

ÖZ

Yirminci yüzyılın sonları itibarıyla kurumsal performansa katkı sağlaması amacıyla hesap verebilirliği, saydamlığı, yönetsel esnekliği ve sonuç odaklı yönetim anlayışını destekleyen modeller hem özel sektör hem de kamu sektöründe kabul görmeye başlamıştır. Bu değişimle birlikte kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlayacak risk esaslı yönetim anlayışı kabul görmüş ve iç kontrol dolayısıyla iç denetim gerekliliği doğmuştur. Bu araştırma, kamu mali yönetiminde zaman içinde meydana gelen değişim ile dönüşümü ve neticesinde ortaya çıkan iç kontrolün ve iç denetimin dünyada ve ülkemizde yaşanan gelişim sürecine odaklanmaktadır. Bu gelişim sürecine en büyük katkıyı sağlayan iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin uluslararası alanda genel kabul gören COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi ayrıntılı ele alınmaktadır.

Türk kamu sektöründe gerçekleşen yapılanmanın temeli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur. Nitekim ülkemizde kamu kurumlarında kamu mali yönetiminin saydamlığı ve hesap verilebilirliğini artırmak, kurumlarda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası standartlara uygun bir iç kontrol sistemi çerçevesi yapılandırılmıştır. COSO küpü örnek alınarak iç kontrol unsurları ve standartları belirlenmiş iç kontrol sisteminin süreci, kullanıcıların rolü ve sorumlulukları tanımlanmış kamu kurumları için örnek teşkil etmesi sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: yeni kamu yönetimi, iç kontrol, iç denetim, coso, iç kontrol ile iç denetim ilişkisi

GİRİŞ

Dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler, hatalı yapılan raporlamalar, risk odaklı yönetim anlayışının olmaması sonucunda meydana gelen büyük çaplı iflaslar ile teknolojik gelişmeler, çalışma yöntemlerinin, raporlama araçlarının değişmesi muhasebe ve denetim alanında yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmıştır. Değişen şartlara uyum sağlama gerekliliği yönetim sistemlerinin yeniden sorgulanmasına sebep olmuştur.

Yirminci yüzyılın sonları itibarıyla tüm dünyada kabul gören ‘iyi yönetim’ anlayışı hem özel sektör hem kamu sektöründe ilgi odağı haline gelmiştir. Şirketler ve kamu kurumları amaçlarına ulaşmak için performanslarını artırabilmeleri yolunda bu anlayışı benimsemişlerdir. Bu çerçevede daha kaliteli ürün ve hizmet sunumu, hesap verebilirliğin temini, saydamlığın geliştirilmesi ile yönetsel esneklikler sağlanması yolunda reformlar yapılmıştır. Bu reform sürecinde benimsenen en önemli yönetim aracı ise iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemine ilişkin çok sayıda çalışma olmasına rağmen gerek kapsayıcılığı gerek uygulama kolaylığı bakımından tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve benimsenmiş ve uygulanmaya başlanmıştır. Bu sistemin bir parçası olan iç denetim de hedefe ulaşma yolunda iç kontrolle birlikte çalışan çok önemli bir aktördür. Nitekim iç kontrol ve iç denetimin sistem içerisinde birbirini tamamlayıcı ve geliştirici nitelikte rol almaktadır.

Türkiye’de kamu sektörünü incelediğimizde iç kontrol sistemiyle ilgili en temel mevzuatın 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olduğunu görmekteyiz. Bu Kanun ile kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi ve kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır.

Türk kamu yönetiminde uygulama alanı bulan iç kontrol sisteminin incelendiği bu çalışma, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iç kontrolün tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin tanımı ve amaçları ile iç kontrol modellerine yer verilmiştir. Yine aynı bölümde uluslararası alanda en çok kabul gören ve ülkemizde de uygulanan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ile COSO Risk Yönetimi Çerçevesi ayrıntılı ele alınmıştır. İkinci bölümde ise Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde desteklenen ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımıza giren Kamu Mali İç Kontrol Sistemi Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İÇ KONTROLÜN TARİHSEL GELİŞİMİ ve İÇ KONTROL MODELLERİ

M.Ö. 3600 yıllarında Mezopotamya uygarlığında iç kontrolün uygulandığına dair birçok kanıt olduğu belirtilmiştir. Sümerlerin de ticarete dair işlemlerini M.Ö. 3600'lere kadar taşların üzerine ve 400 yıl sonrasında kil üzerinde kaydettiğine dair birçok işaret bulunmuştur. Sonrasında Eski Mısır'da, firavunun finansal hizmetlerinde de iç kontrolü kullandığı iddia edilmiştir. Firavunun kâtiplerinin bu sistemle birlikte gümüş ve diğer malların hasılatlarını ve alınan ödeme kayıtlarını da hazırlamış oldukları kaynaklarda belirtilmiştir (Tetik ve Karaca, 2001).

1.1. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi

M.Ö. 3000li yıllara kadar uzanan iç kontrol faaliyetleri birçok medeniyet tarafından uygulanmakla birlikte iç kontrolün gelişiminde 1760 yılında başlayan sanayi devrimi sonrasında 1929 yılında gerçekleşen büyük buhran, teknolojik gelişmeler, muhasebe ve denetim skandalları ile meydana gelen küresel finansal krizler etkili olmuştur. Bununla birlikte iç kontrol sistemleri yaşanan her büyük finansal sıkıntı sonrasında yeniden gözden geçirilmiş ve geliştirilmiştir.

İç kontrolün literatürde yer alması ise 1940'lı yıllar sonrasında olmuştur. Bahsedildiği üzere 1929'da yaşanan büyük buhrandan sonra çok sayıda reforma ihtiyaç duyulmuştur. Ayrıca 1940'lı yıllardan sonra işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin çeşitlenmesi iç kontrolle ilgili yeni çalışmaların gerekliliğine ortam hazırlamıştır. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü aracılığıyla ilk tanımın yapılması sonrasında birçok kurumun iç kontrol üzerinde çalışmaları devam etmiştir (Tahtlı, 2019).

Türk kamu sektörüne bakıldığında ise Cumhuriyetin ilanından sonra 1927 yılında kamu yönetimine ilişkin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yayımlandığını görmekteyiz. Oluşturulan bu kanuni düzenleme kamu mali yönetim sistemimizin temelini

oluşturmaktadır. Düzenleme uzun yıllar yürürlükte kalmış küresel gelişmelere ve değişimlere uyum sağlaması amacıyla çeşitli değişiklikler yapılarak uygulaması 2005 yılına kadar devam etmiştir. Bu süre içerisinde dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemlerinde önemli gelişmeler olmuştur. Bu gelişmeler, Türkiye’deki kamu mali yönetim sistemi alanındaki anlayış değişiminin ortaya çıkmasına temel olmuştur. Türkiye’deki kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en köklü değişiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek için hazırlanan ve 10.12.2003 tarihinde yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleşmiştir. Böylelikle yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı benimsenmiştir (Kesik, 2005).

Söz konusu kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi, bütçenin denetimi olmuştur. Bu çerçevede kanun yürütmeye önemli sorumluluklar yüklemiş ve bir anlamda dış denetimin etkinliğinin de belirleyicisi olması nedeniyle kamu iç mali kontrol konusunu çokça vurgulamıştır. Nitekim Avrupa Birliği idari denetimin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrol (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrol, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Aslında kamu iç mali kontrol kavramı, diğer uluslararası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında bakıldığında “iç kontrol” tanımına karşılık gelmektedir. Sonuç olarak kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de kapsamaktadır (Kesik, 2005).

İç kontrolün hedeflerinden ilki faaliyetlerin etkin ve verimli olmasıdır. Böylece kurum hedeflerine ulaşmada, performansında, fayda-maliyet yapısı gibi temel faaliyet hedefleri ile ilgili başarılı olacaktır. İkinci hedefi mali raporların güvenilirliğini

sağlamaktır. Mali verilerin açık ve anlaşılır bir biçimde kayıtlara alınması ve yayınlanması ile verilere kolaylıkla ulaşılabilmesi gibi konular önemlidir. Üçüncü hedefi yapılan iş ve işlemlerin yürürlükteki mevzuata uyumunu sağlamaktır. Bu hedef, kurumun yürüttüğü faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygun olmasını sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaları içermektedir. İç kontrolün son hedefi ise varlıkların korunmasıdır. Varlıkların korunması kurumun sahip olduğu tüm varlıkların güvence altına alınmasını ifade etmektedir.

1.2. İç Kontrol Modelleri

Kurumların iç kontrol yapısının yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek için çeşitli modeller bulunmaktadır. Bunların en önemlileri;

- COSO İç Kontrol Modeli (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Internal Control– Integrated Framework),
- CoCo Kanada İç Kontrol Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework),
- Turnbull Raporu Modeli (Financial Reporting Council; Internal Control; Revised Guidance for Directors on the Combined Code),
- Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli (The Basel Committee on Banking Supervision's Framework for Internal Control Systems),
- COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli (Control Objectives for Information and Related Technology),
- ISO İç Kontrol Modeli (International Organization for Standardization) ve
- ABD Federal Devlet İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the US Federal Government) dir.

Modellerin her biri geliştirildiği ülkenin özelliklerinden etkilenmiştir. Bununla birlikte hepsi ortak bir hedefe hizmet etmekte ve etkili bir şekilde uygulandığında kurumların performansına büyük katkılar sağlamaktadır.

Söz konusu modellerden CoCo Kanada İç Kontrol Modeli ile İngiltere Turnbull Raporu Modeli ne kısaca değinecek olursak;

1.2.1. CoCo Kanada İç Kontrol Modeli

Bu model, Kanada Mali Müşavirler Odası tarafından 1995 yılında geliştirilmiştir. CoCo’da kontrol, organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlamıştır.

CoCo modelinde “amaçlar”, “sorumluluk”, “yetkinlik” ile “izleme ve öğrenme” den oluşan 4 ana grup ve 20 alt prensip belirlenmiştir.

Bu model COSO modeline göre daha açıklayıcı ve anlaşılır bir içeriğe sahiptir. Bu sayede yönetim süreçlerinde daha esnek ve yaratıcı davranışları ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte COSO modelinde olduğu gibi bir uygulama rehberi ve değerlendirme aracı olma niteliği yoktur. Daha çok, etkin bir iç kontrol yapısının bileşenlerini ilkeler seti olarak sunmaktadır. COSO modeline göre daha pratik ve anlaşılır olmakla birlikte etkisi yerel seviyede kalmıştır (Türedi, Koban ve Karakaya 2015).

1.2.2. İngiltere Turnbull Raporu Modeli

İlk defa 1999’da yayınlanan Turnbull İç Kontrol Yönergesi, 2015 yılında İngiltere Mali Raporlama Konseyi tarafından (Financial Reporting Council) güncellenmiştir.

Turnbull raporu COSO’da olduğu gibi bir uygulama rehberi niteliği taşımamakta, iç kontrol yapısıyla ilgili ilkeleri belirlemektedir. Dolayısıyla bu rapora iç kontrolle ilgili ilkeler rehberi de denilebilir. Rapor beş ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar; “giriş”, “etkin bir iç kontrol yapısını işletmek”, “iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek”, “iç kontrollerle ilgili yönetim kurulunun açıklamaları” ve “ek” bölümleridir (Türedi, Koban ve Karakaya 2015).

1.2.3. COBIT Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli

Günümüzde bilgisayar destekli muhasebe ve bilgi sistemlerinin yaygın biçimde kullanılması, bankacılık ve finans gibi sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin altyapılarını bilgi sistemleri üzerine inşa etmesi finansal denetimin yanında bilgi teknolojileri (BT) denetimini de önemli hale getirmiştir. Bilgi teknolojilerinin hızla geliştiği günümüz dünyasında, şirketler iş hedeflerine ulaşabilmenin yanı sıra teknoloji kullanımının getirdiği riskleri dikkate almak zorundadırlar.

ISACA, bilgi teknolojileri alanında faaliyet gösterenler veya bilgi teknolojilerini kullanan kuruluşlar için fayda gerçekleştirimi, kaynak optimizasyonu ve risk optimizasyonu amacıyla, COBIT adı verilen uluslararası genel kabul görmüş bilgi teknolojileri kontrol amaçları geliştirmekte ve yayınlamaktadır. Dolayısıyla, bu kuruluşlar COBIT sayesinde yönetim ve yönetim modeli geliştirerek işletme varlıklarını korumak için gerekli kontrolü ve güvenlik seviyesini oluşturabilmektedirler (Turan, 2016)

COBIT'in kontrol tanımını ve kaynak dokümanlarını COSO'dan aldığı bilinmektedir. Nitekim COBIT, COSO iç kontrol çerçevesinin bir yedeği değil ama günümüz bilgi teknoloji merkezli dünyasında iç kontrolleri belirlemek için farklı bir yol olarak kullanılmaktadır ve COBIT ve COSO iç kontrol çerçevelerini belgeleme ve anlaşılabilirliği için önemli bir destek aracı olarak görüldüğü belirlenmiştir (Gökoğlan, 2018).

Kısaca açıklanan üç modelden yola çıkarak iç kontrol modellerini karşılaştıracak olursak COSO modelinin, içeriğinin zenginliği ve kurumlar için bir uygulama rehberi niteliği taşıması nedeniyle diğer modellerden ayrılmakta olduğunu görüyoruz.

Son yıllarda hızla yaşanan küreselleşme, dijitalleşme, sosyal medyanın yaygınlaşması ve hile risklerinin çeşitlenmesi ile teknolojik gelişmeler de güncel bir modelin önemini anlatmaktadır. Bu bakımdan COSO ihtiyaç duyulduğunda yenilenip

güncellenen bir modeldir. Bu yüzden de tüm dünyada esinlenilen veya doğrudan benimsenen model olma özelliğini taşımaktadır. Görüldüğü üzere ABD’de geliştirilen COSO iç kontrol modeli uluslararası platformda en fazla kabul gören ve sürekli geliştirilerek güncellenen en kapsamlı modeldir.

1.3. COSO İç Kontrol Çerçevesi

İktisadi ve teknolojik gelişmeler faaliyetlerin çok sayıda kişi ve çok sayıda süreçle yürütülmesine ve karmaşık işletme yapılarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda işletmelerin faaliyetleri basit kontrol yöntemleriyle izlenemeyecek hale gelmiştir (Türedi, Gürbüz ve Alıcı 2014).

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi olarak da adlandırılan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations), Amerika’da beş bağımsız meslek örgütü tarafından hileli mali raporlamayla mücadele amacıyla 1985 yılında kurulmuştur. Bunlar; Amerikan Muhasebeciler Birliği(AAA), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri(FEI), İç Denetçiler Enstitüsü(IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA)’dür. Bu meslek örgütleri tarafından 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve yayınlanmıştır. 2004 yılında ise «risk değerlendirme» bileşeni genişletilmiş ve ilk kapsamlı rehber yayınlamıştır.

2013 yılına gelindiğinde ise değişen ekonomiye, beklentilere ve risk algısına ayak uydurabilmek için güncelleme yapılmıştır.

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (2013)’de iç kontrol; bir organizasyonda organizasyonun yönetim kurulu, yönetim ve diğer çalışanlarından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uygunlukla ilgili hedeflere ulaşmaya yönelik makul güvence sağlamak üzere oluşturulmuş bir süreç olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre iç kontrol;

- Bir veya daha fazla kategoride hedefe ulaşmaya yönelmektedir. Bu hedefler kurumun faaliyetlerine ilişkin hedefler, raporlama hedefleri ve yasalar ile düzenlemelere uyum hedefi olarak söyleyebiliriz.
- Devam eden görevler ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir. Dolayısıyla iç kontrol hedefe ulaşmak için araçtır amaç değildir.
- Çalışanlardan etkilenmektedir. İç kontrol sadece prosedür yada form değildir, yaşayan bir süreçtir.
- Makul güvence sağlar. İç kontrol mutlak güvence veremez, öngörülemeyen olaylar olabilir.
- İç kontrol idarenin yapısına adapte olabilmektedir.



Şekil 1: COSO İç Kontrol Çerçevesi (2013)

COSO küpü İlk versiyonuna benzer şekilde üç boyutlu bir şekildir. COSO kübünün birinci boyutunda kurumun stratejik, operasyonel, finansal ve yasal düzenlemelere uyum hedefleri yer almaktadır. İkinci boyut kurumun organizasyon şekli ve fonksiyonları ile ilgili hedefleri içerir. Üçüncü boyut ise kurumsal yönetimin bileşenlerini göstermektedir.

COSO'da iç kontrol çerçevesi beş adet unsur ve on yedi adet bileşenden oluşmaktadır.

1.3.1. COSO'da İç Kontrolün Unsurları

1. Kontrol Ortamı: İdarenin yöneticileri ile çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Kontrol ortamı yönetimin ve faaliyetlerin;

- ✓ uygun teşkilatlanmış,
- ✓ görev yetki ve sorumluluklar tanımlanmış,
- ✓ yetkin ve dürüst yönetici ve personel tarafından yürütülmesine ilişkin standartları kapsar.

Bu çerçevede kontrol ortamı unsuruna ilişkin beş adet ilke;

1. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık gösterilmesi
2. Gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesi
3. Yapı, yetki ve sorumluluğun belirlenmesi
4. Yetkinliğe bağlılık gösterilmesi (liyakat)
5. Hesap verebilirliğin sağlanması

2. Risk Değerlendirme: İdareler, amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak, analiz etmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir. Risk değerlendirme unsuruna ilişkin dört adet ilke vardır:

6. Uygun hedeflerin belirlenmesi
7. Risklerin tanımlanması ve analizi
8. Yolsuzluk riskinin değerlendirilmesi
9. Önemli değişikliklerin tanımlanması ve analiz edilmesi

Bu bileşenler uygulanarak;

- ✓ Organizasyon; hedeflerini açık, net ve tutarlı biçimde belirler.
- ✓ Risklerini tespit eder.
- ✓ Riskin gerçekleşme olasılığı ve riskin etkisi ile risk puanını hesaplar.(etki*olasılık)
- ✓ Organizasyon risk iştahını göz önünde tutarak riske yanıt verir. Bu yanıtlar aşağıdaki şekilde olabilir;
 - Kabul et: Bu seçeneği kullanan organizasyon tespit ettiği risklere rağmen işi yapmaya devam eder ve riske ilişkin önlem almaz. Örnek olarak kamu yararının ön planda tutulduğu hizmetleri verebiliriz.
 - Kontrol et: Organizasyon tespit ettiği risklere ilişkin kontrol faaliyetleri uygulayarak risklerin etki ve olasılıklarını azaltmaya çalışır.
 - Kaçın: Bu seçenekte organizasyon riskle karşılaşmamak için söz konusu işi yapmaktan kaçınır. Kritik öneme sahip olmayan iş yapılmayabilir.
 - Transfer et: Riski devretmek isteyen organizasyon bu yanıtı tercih edebilir. Sigorta şirketi ile anlaşmak örnek olarak verilebilir.

3. Kontrol Faaliyetleri: İdare hedeflerinin önündeki riskleri tespit ettikten sonra bu riskleri bertaraf edebilmek için bazı önlemler alır.

- ✓ Kontrol faaliyetleri riskleri kabul edilebilir düzeyde tutmak için kullanılır.
- ✓ Riskin türüne göre önleyici, tespit edici ve/veya yönlendirici türde kontrol faaliyetleri olabilir.
- ✓ Belirlenen kontrol faaliyetleri yöneticinin onayıyla uygulama aşamasına geçilecekse Eylem Planı hazırlanır. Eylem planında kontrol faaliyetine ilişkin eylemler ayrıntılı bir şekilde yazılır. Söz konusu unsur için belirlenmiş üç adet ilke şunlardır:

10. Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve geliştirilmesi

11. Teknolojiye ilişkin kontrollerin seçilmesi ve geliştirilmesi

12. Politika ve prosedürlerle yayılması

- 4. Bilgi ve iletişim:** Bu bileşen yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında bilgi edinmesi ve bu sayede etkin bir yönetimle kurumun hedeflerine ulaşması ilkesine dayanır (Gürkan 2020).

Bilgi; yöneticilerin doğru ve zamanında karar almasını, riskleri iyi yönetmesini ve amaçlara ulaşmada başarıyı sağlar. Bu çerçevede yazılmış üç adet ilke vardır:

13. Uygun bilginin kullanılması

14. Kurum içi iletişim

15. Kurum dışı iletişim

- 5. İzleme:** İzleme iç kontrol faaliyetlerinin kalitesinin değerlendirilmesi için yapılan faaliyetlerdir (Gürkan 2020). İç kontrolün değişen ortama, değişen hedeflere, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak için iç kontrol sistemi izlenmelidir. İzleme yöntemi olarak öz değerlendirme çalışmaları ve iç denetim çalışmalarını söyleyebiliriz. Bu unsura ilişkin;

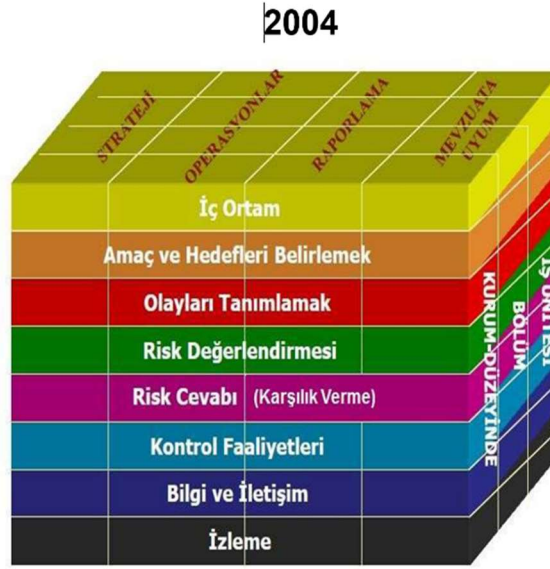
16. Sürekli ve/veya özel değerlendirmeler yapılması

17. İç kontrol eksiklerinin değerlendirilmesi şeklinde iki adet ilke belirlenmiştir.

1.4. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi

COSO 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesini yayınlamıştır. Bu yayın risk yönetimi alanında uluslararası kuruluşlar tarafından geniş kabul görmüştür. Nitekim daha önce anlatılan ve 2013 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol Çerçevesi bileşenlerinden Risk değerlendirmesi buradaki olayları tanımlamak, risk değerlendirmesi ve risk cevabı ilkeleri ile ilişkilendirilmiştir.

COSO KRY 2004'de Kurumsal Risk Yönetimi bir kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve tüm çalışanlarından etkilenen, stratejinin belirlenmesinde ve kurum genelinde uygulanan, kurumu etkileme potansiyeli olan olayları belirleme ve risk iştahı çerçevesinde, riskin yönetilmesi amacıyla dizayn edilen kurumun hedeflerini başarması için makul güvence sağlayan süreç olarak tanımlanmıştır.



Şekil 2: Coso KRY Çerçevesi (2004)

Ancak yıllar içerisinde riskin kapsamı değişmiştir, yeni riskler ortaya çıkmıştır ve yönetimler kurumsal risk yönetimi konusundaki farkındalıklarını geliştirmişlerdir. Yine aynı dönemde meydana gelen ekonomik, siyasi, teknolojik ve demografik değişimler risk algısında farklılaşma yaratmıştır. Tüm bu sebepler doğrultusunda COSO kurumsal risk yönetimi çerçevesini güncelleyerek Eylül 2016 da yeni metnini yayınlamıştır.

Bu metin 2013 yılında hazırlanan İç Kontrol bütünlük çerçeve ile uyumlu ve günceldir. COSO KRY (2017)'de COSO 2013 İç Kontrol Çerçevesi belgesinin iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, yürütülmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin çalışmalarda kullanılmaya devam edilmekte olduğu açıklanmıştır.

COSO KRY (2017)'de Kurumsal Risk Yönetimi organizasyonun değer yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvenebilecekleri, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkan ve uygulamalardır olarak tanımlanmıştır.



Şekil 3: Coso KRY Çerçevesi (2017)

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesi bu kez küp değil helezon şeklinde yapılmıştır. Burada amaç kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin kurumun misyon, vizyon gibi temel değerleriyle olan ilişkisinin gösterilmesi olarak belirtilmiştir (Gürkan 2020).

Diyagramda yer alan şeritlere bakacak olursak; mavi şerit strateji ve hedef oluşturmayı, yeşil şerit performansı, mor şerit is gözden geçirme ve revizyonu temsil eder. Bu üçlü şerit kurumun tamamında uygulanan süreçleri anlatmaktadır.

Sarı şerit yönetim ve kültürü, kırmızı şerit ise bilgi iletişim ile raporlamayı anlatmaktadır. Bu ikili sarmal ise kurumsal risk yönetimi için destekleyici unsurları göstermektedir.

1.4.1. COSO KRY 2017 Bileşenleri

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesinde beş bileşen vardır ve bu beş bileşen içinde, yirmi adet ilke vardır. İlkeler, her bileşenle ilişkili temel kavramları temsil eder. Bu ilkeler kurumların, kurumsal risk yönetimi uygulamalarının bir parçası olarak yapacakları şeyler olarak ifade edilmiştir.

1. Yönetişim ve Kültür: Kurumsal risk yönetiminin diğer tüm bileşenleri için bir temel oluşturmaktadır. Yönetişim, kurumsal risk yönetiminin önemini vurgulayarak ve bunun için gözetim sorumlulukları gerçekleştirerek kurumun tutumunu belirlemektedir. Kültür ise yönetim ve çalışanların tutum ve kararlarını etkileyen etik değerler ve risk anlama şeklidir (Gürkan 2020). Kültür aynı zamanda misyon, vizyon ve temel değerlerin yansımasıdır. Yönetişim ve kültür bileşenine ilişkin ilkeler şunlardır;

- ✓ Yönetim Kurulu tarafından Risk Gözetimi Uygulamalarını hayata geçirilir.
- ✓ Operasyon yapıları kurulur.
- ✓ Arzu edilen kültür tanımlanır.
- ✓ Temel değerlere bağlılık gösterilir.
- ✓ Yetenekli bireyler çekilir, geliştirilir ve elde tutulur.

2. Strateji ve Hedef Belirleme: Kurumsal risk yönetimi, bu bileşen aracılığıyla kurumun stratejik planına entegre edilir. Bir kuruluş, strateji belirleme ile bağlantılı olarak risk iştahını belirler. İş hedefleri, stratejinin uygulamaya konulmasına ve kurumun günlük operasyonlarını ve önceliklerini şekillendirmesine olanak tanır. Strateji ve hedef belirleme bileşenine ilişkin ilkeler şunlardır;

- ✓ İş bağlamı analiz edilir.
- ✓ Risk iştahı tanımlanır.
- ✓ Alternatif stratejileri değerlendirilir.
- ✓ İş Hedefleri oluşturulur.

3. Performans: Kurum, stratejik hedeflerini gerçekleştirme kapasitesini etkileyebilecek riskleri tanımlar ve değerlendirir. Riskleri ciddiyetine göre ve kurumun risk iştahını dikkate alarak önceliklendirir. Kuruluş daha sonra riske verilecek yanıtları belirleyerek paydaşlarına rapor eder. Performans bileşenine ilişkin ilkeler aşağıdadır;

- ✓ Riskler belirlenir.
- ✓ Risk şiddetini değerlendirilir.
- ✓ Riskler önceliklendirilir.
- ✓ Riske verilecek cevapları belirlenir ve uygulanır.
- ✓ Portföy bakışı geliştirilir.

4. Gözden Geçirme ve Düzenleme: Kurum, kurumsal risk yönetimi uygulamalarını kurumun hedeflerine göre gözden geçirir. Böylece kurum performansının artırılması için hangi revizyonların yapılması gerekli olduğu ortaya konulur. Bu bileşene ilişkin ilkeler şu şekildedir;

- ✓ Strateji ve iş hedeflerini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikler tanımlanır ve değerlendirilir.
- ✓ Risk ve performans incelenir.
- ✓ Kurumsal risk yönetimine ilişkin gelişmeler takip edilir.

5. Bilgi, İletişim ve Raporlama: Yönetim, kurumsal risk yönetimini desteklemek için hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili bilgileri kullanır. Bu veri ve bilgiyi edinmek, işlemek ve yönetmek için bilgi sistemlerinden yararlanır. Bilgi, İletişim ve Raporlama bileşenine ilişkin ilkeler aşağıdadır;

- ✓ Bilgi ve teknolojiden yararlanır.
- ✓ Risk bilgileri iletilir.
- ✓ Risk, risk kültürü ve performans raporlanır.

1.5. İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), İç kontrol gerekliliğine yönelik düzenlemeler yapan uluslararası bağımsız bir iç denetim meslek örgütüdür. IIA, kendisine üye iç denetçiler tarafından mesleki faaliyetlerde uygulanacak iç denetim standartlarını oluşturup yayımlamaktadır. 1999 yılında iç kontrolün tanımını COSO ile ahenkli olacak

biçimde yapmıştır. İç kontrol, işletme yönetiminin ayrılmaz bir modülü olup, fonksiyonlardaki yetkinliği ve randımanı, bütçelerin yürütülmesi, mali raporların ve diğer raporların güvenilirliği için organizasyonel faaliyetlerin sürekliliğine dayanan eylem ve faaliyetler bütünüdür (Uzay, 1999:7)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'da iç denetim ise; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Tanımı irdeleyecek olursak değer katmak iç denetimin kuruma tarafsız ve uygun güvence sağladığında kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliği ile gerçekleşmiş olmaktadır. İç denetimin bağımsızlığı iç denetçiye yönetsel görev verilmemesi, idari açıdan herhangi bir sınırlamaya tabi olmaması anlamına gelmektedir. Güvence ise yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri hakkında kuruma bağımsız bir değerlendirme sunmak amacıyla kanıtların nesnel şekilde incelenmesini anlatmaktadır.

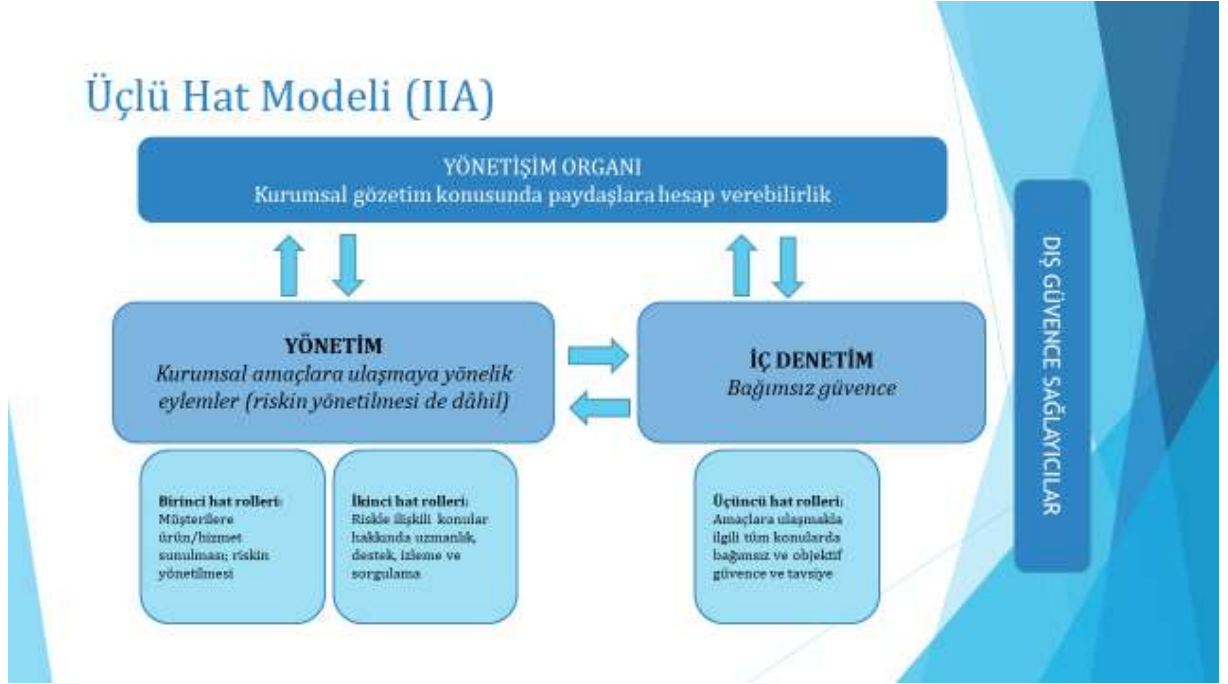
5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu'nda ise iç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır.

İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

1.5.1. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim ilişkisini IIA'nın yayınladığı Üçlü Hat Modeli ile açıklayabiliriz. Bu model, kurumların amaçlarına ulaşmasına ve güçlü bir yönetim ve

risk yönetiminin kurulabilmesi için gerekli yapıları ve süreçleri oluşturmalarına yardımcı olmaktadır.



Şekil 4: Üçlü Hat Modeli (IIA, 2020)

Üçlü hat modelinde yönetim organı dürüstlük, liderlik ve şeffaflık için paydaşlara karşı hesap verebilir olmalıdır. Yönetişim organı kurumun vizyonunu, misyonunu, değerlerini ve risk iştahını tanımlamaktadır. Bu organ organizasyonun amaçlarına ulaşması için yönetime sorumluluk vermekte ve kaynak sağlamaktadır. Bu fonksiyonları yerine getirirken de bağımsız bir iç denetimden güvence ve tavsiye almaktadır.

Yönetim kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik eylemleri gerçekleştirmektedir. Bu eylemler ürün ve/veya hizmetin müşterilere ulaştırılması olarak belirlenen birinci hat rolleri ile risk yönetimi konusunda yardımcı olmayı gerektiren ikinci hat rolleri olarak belirlenmiştir. Risk yönetimi için çalışan ekibin iç kontrol departmanı olduğunu söyleyebiliriz.

Üçüncü hat ise birinci ve ikinci hat görevlerini yerine getiriyor mu diye denetleyen ekiptir. Yani yönetimin yeterliliği hususunda bağımsız ve objektif güvence ve tavsiye sunmaktadır. Üçüncü hat rollerinin iç denetim departmanı tarafından gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz.

Yukarıdaki şekilde yukarı yönlü oklar hesap verebilirlik ve raporlamayı, aşağı yönlü oklar ise yetki devri, yönlendirme, kaynaklar ve gözetimi ifade etmektedir. Yatay oklar da uyumlu hâle getirme, iletişim, eşgüdüm ve işbirliğini anlatmaktadır.

Ayrıca şeklin sağında yer alan dış güvence sağlayıcılar ise paydaşların menfaatlerini ve yasal düzenlemelere uyumu denetlemektedirler. Dış güvence sağlayıcı olarak ülkemiz uygulamasında Sayıştay örneğini verebiliriz.

Üçlü hat modelinden de görüldüğü üzere iç kontrol ve iç denetimin amaçları aynıdır yani kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır ve fakat iç kontrol devam eden görevlerden ve faaliyetlerden oluşan bir süreç iken iç denetim güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol yönetime bağlı iken iç denetim fonksiyonel olarak bağımsız çalışmaktadır. İç kontrol idarenin tüm çalışanlarınca ve zamana bağlı olmadan yürütülürken iç denetim iç denetçiler tarafından ve planlanmış dönemlerde yürütülmektedir.

- ✓ İç denetim, iç kontrol sisteminin parçası olan yönetsel bir fonksiyondur.
- ✓ İç denetçiler, dış denetçiler ve yöneticiler, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlıkları görmek ve riskleri azaltmak için kullanır.
- ✓ İç denetçiler, yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcıdır.
- ✓ Yöneticiler iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.
- ✓ İç denetim birimi, idarelerin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için idarenin faaliyetlerini

olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL

1870 yılı sonrasında geleneksel kamu yönetim anlayışı; vatandaşın kamu kurumlarından olan beklentilerini karşılayamaması, hantal devlet yapısı, katı bürokrasi, sürekli değişim ve gelişim içerisinde olan piyasaya uyum sağlayamaması gibi nedenlerle ciddi eleştirilere maruz kalmıştır. Bu eleştiriler kamu yönetiminde yeni bir anlayışın ihtiyacını doğurmuştur. Böylece 1980'lere gelindiğinde etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin ön planda olduğu, girişimciliğin özendirildiği, özel sektör yöntemlerinin kamu kurumlarına uyarlandığı yeni bir kamu yönetim anlayışına geçiş süreci yaşanmıştır (Korkut, Acar, Tetik 2008).

2.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

Küreselleşme sürecinin etkisiyle çok önemli değişimlere sahne olan kamu yönetimleri, dönemin belirsizleşen şartlarına ve yeni ortaya çıkan gereksinmelerine uyumlu olma çabasına da girişmiştir. Bu dönemde yaygınlaşan yerelleşme, demokratikleşme, esnek yönetim, performansa dayalı yönetim, profesyonel yönetim, yönetime katılma gibi terimler kamu yönetimlerinin en önemli reform konuları haline gelmiştir. Bu süreçte, postmodern anlayış ve küreselleşmenin etkisiyle toplumların hızla değişmesi ve taleplere hızlı cevap veremeyen klasik kamu yönetimi yerini yeni kamu işletmeciliği olarak da adlandırılan yeni bir yönetimi ortaya çıkarmıştır (Bulut, 2023: 24).

Sonuç olarak yeni kamu yönetimi anlayışı esnek ve katılımcı yönetim, yerelleşme, girişimci yönetici, etkinlik ve verimlilik esaslarından yola çıkmaktadır. Bu anlayış özel sektördeki uygulamaların kamu kurumlarına da uyarlanmasını tavsiye etmekte olup, etkin ve verimli hizmet sunmaya odaklanmaktadır. Nitekim kaynakların etkin kullanımı ile vatandaş beklentilerinin karşılanacağı düşüncesi benimsenmiştir.

Yeni kamu yönetimi ilk defa 1980'li yıllarda öncelikle İngiltere ve Avustralya'da devlet yönetimindeki yapısal ve işleyişsel değişiklikleri tartışmak amacıyla ortaya atılmış bir kavramdır. Kamu sektöründe yıllardır süregelen etkinsizlik devletin küçültülmesi yönündeki görüşleri artırmıştır. Öncelikle Anglo Sakson ülkelerinde uygulama alanı bulan yeni kamu yönetimi anlayışı daha sonra güney ülkelerine yayılmıştır (Korkut, Acar, Tetik 2008).

2.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Ülkemiz Kamu Yönetimine Etkisi

Tüm dünyada kendine giderek daha fazla yandaş bulan Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı hem gelişmiş ülkeleri hem de gelişmekte olan ülkeleri giderek daha fazla dönüşüm yaşamaya itmiştir. Bu süreç Türk Kamu Yönetimi Sistemi'nin de değişmesine neden olmuştur. Ekonomik ve sosyal gelişme sürecinin etkin yönetimini sağlamak için merkeziyetçi bir yapıya sahip olan Türkiye'de kamu yönetiminin çağdaş bir anlayışa sahip olması, idarenin yapı ve işleyişinin vatandaş odaklı bir hal alması ve kaliteli hizmetlerin sunulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Kamu yönetimi sistemi giderek daha etkin ve hızlı bir şekilde sağlanmaya çalışılmakta, evrensel ilkeler olarak görülen esneklik, şeffaflık, katılım, hesap verebilirlik, sorumluluk ve öngörülebilirlik gibi kavramlar üzerinde giderek daha fazla vurgu yapılmaya başlanmıştır (Akpınar, 2011:235-261).

Ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde süreç 1999 Helsinki Zirvesi'nde AB'ye adaylık statüsü kazanmamızla hızlanmıştır. 2005 yılında Avrupa Birliği ile müzakereler resmen başlamıştır ve katılım müzakereleri fasıllar üzerinden yürütülmektedir. 32 sayılı Mali Kontrol Faslı Kamu İç Mali Kontrol Sistemini de içermektedir. Bu gelişmeler ışığında ülkemiz, Kamu İç Kontrol Rehberi'nde belirtildiği şekilde kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi yolunda önemli adımlar atmıştır. Bu adımlardan en önemlisi 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Avrupa Komisyonu tarafından işlemlerin iyi

mali yönetim, saydamlık, etkinlik, etkililik ve ekonomi ilkeleri ile ilgili mevzuat ve bütçe tanımları ile uyumlu olarak gerçekleştirildiği konusunda makul güvence vermek amacıyla geliştirilen Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) ile uyumlu olarak tasarlanmıştır.

Bu anlayışla Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) sistemi milli devletleri iç kontrol ortamlarını inşa etmeleri ve özellikle kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslararası standartlar ve AB iyi uygulamaları çerçevesinde geliştirmeleri konusunda desteklemek amacıyla oluşturulmuştur.

KİMK, aday ülkenin iç kontrol sisteminin geliştirilmesini destekleyen bir kavramdır ve üç temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar;

1. Yönetim sorumluluğuna dayalı Mali Yönetim ve Kontrol (MYK)
2. Fonksiyonel olarak bağımsız İç Denetim
3. MYK ve iç denetim sistemlerinin merkezi uyumlaştırılması (MUB)

5018 sayılı KMYK ve bu kanuna ilişkin ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını öngörmüştür. 5018 sayılı kanunun beşinci kısmında İç kontrol sistemi düzenlenmiştir.

Bu kanunda iç kontrolün tanımı COSO'da yapılan tanıma paraleldir. Söz konusu kanunun 55'inci maddesinde iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, 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 bütünü olarak tanımlanmıştır.

Yine Kanunun 56'ncı maddesinde ise iç kontrolün amaçları;

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

Bu çerçevede hazırlanan kamu iç kontrol standartlarında iç denetim ise; iç kontrol kapsamında izleme bileşenin altında yer almaktadır. İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsamaktadır. İzleme bileşenine ait ilk standart iç kontrolün değerlendirilmesi iken ikinci standart iç denetim standardıdır. Bu standarda göre, idareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

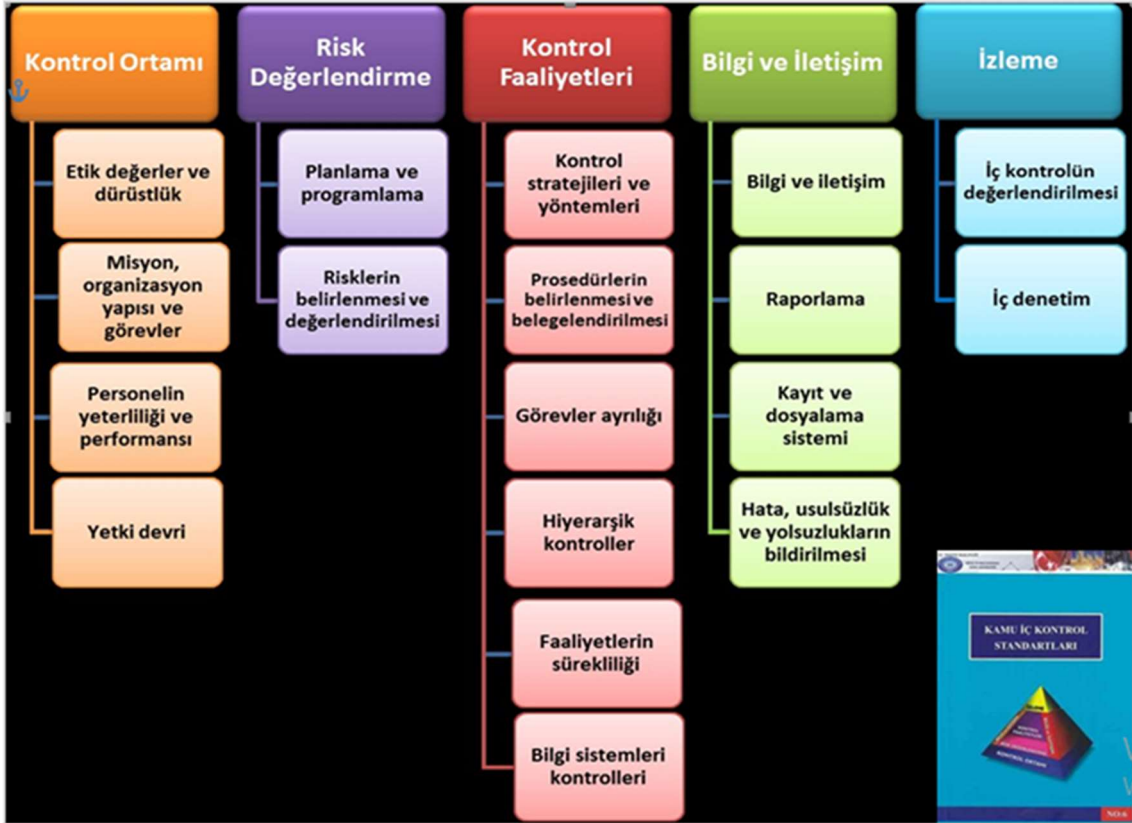
5018 sayılı Kanununu takiben 22/12/2005 tarihinde 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yayımlanmıştır.

Bu Kanunun 15'inci maddesine dayanılarak Bakanlıklarda¹ Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Ekli (1) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilâtları ile Üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitülerinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, Ekli (2) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin merkez teşkilâtlarında ise Müdürlük kurulmuştur. Bu maddede kurulan bu birimlere iç kontrole ilişkin verilen sorumluluklar da yer almıştır. Nitekim söz konusu kanuna uygun olarak hazırlanan 31/12/2005 tarihli

¹ Milli Savunma Bakanlığı hariç.

İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar Yönetmeliğinin 9’uncu maddesinde iç kontrol mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülecek işler arasında sayılmıştır. Bu kapsamda yapılacak görevler; iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmek, amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek olarak sayılmıştır.

Bu çerçevede COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” hazırlanmış ve 26/12/2007 tarihinde yayımlanmıştır. Bu tebliğ kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır.



Şekil 5: Kamu İç Kontrol Standartları (Kamu İç Kontrol Rehberi, 2014)

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarının uygulanması konusunda kamu idarelerine daha fazla rehberlik yapmak amacıyla, iç kontrol bileşenleri çerçevesinde 2013 yılında Kamu İç Kontrol Rehberi hazırlanmıştır. Benzer şekilde kurumların yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımı konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetim faaliyetlerine ilişkin Kamu İç Denetim rehberi hazırlanmıştır.

Ülkemiz kamu mali yönetiminde de iç kontrol ve iç denetim birlikte çalışmakta birbirlerini desteklemektedir. İşleyişine baktığımızda da iç kontrolün etkinliği bakımından iç denetim oldukça kritik öneme sahiptir.

- ✓ Üst yöneticiler, yönetsel sorumluluk ilkesi ile uyumlu olarak, yönetimindeki kaynaklara ilişkin etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur.
- ✓ Bu sorumluluğu taşımada ve hedeflere ulaşmada üst yöneticilere yardımcı olan iç denetim fonksiyonu ise, risk yönetimi temelinde mevcut sistemin belirlenmiş yöntem ve standartlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygunluğu konusunda bir nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir.
- ✓ Kurumlarda iç kontrol sistemlerinin kurulması ve gözetilmesinden sorumlu olan üst yöneticiler ve birim yöneticileri, bu sorumlulukları kapsamında her yıl “İç Kontrol Güvence Beyanı” imzalamaktadır.
- ✓ Üst yöneticinin “İç Kontrol Güvence Beyanı”nın oluşturulması sırasında, kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği hakkında yeterli düzeyde bilgilendirilmesi gerekir.
- ✓ İç denetim raporları, kurumların üst yönetici ve birim yöneticilerinin verdikleri iç kontrol güvence beyanını destekleyen en önemli araçlardan biridir.

SONUÇ

Tüm dünyada yaşanan gelişmeler neticesinde değişen yönetim anlayışı yeni sistemlerin ve aktörlerin doğmasına sebep olmuştur. Yaşanan gelişmeler hizmet ve üretim performansının artırılmasının gerekliliği ile kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanmasına yönelik bir takım araçların kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu süreçte benimsenen en önemli yönetim aracı iç kontrol sistemi olmuştur. İç kontrol sistemi kurumun maruz kalabileceği risklerin etkin bir şekilde yönetilmesi için kurumsal risk yönetimi yaklaşımının gelişmesine katkı sağlamıştır.

İç kontrol, kurumların hedeflerine ulaşmalarına ve performanslarını sürdürmelerine ve geliştirmelerine yardımcı olur. COSO'nun İç Kontrol Çerçevesi, kurumların değişen iş ve faaliyet ortamlarına uyum sağlayan, riskleri kabul edilebilir seviyelere indiren ve kurumun sağlam karar alma ve yönetişimini destekleyen iç kontrol sistemlerini etkin ve verimli bir şekilde geliştirmelerini sağlamaktadır.

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de söz konusu yeni sistemler kullanılmaya başlanmıştır. Gerek yapısal zorunluluk gerekse Avrupa Birliğine üyelik sürecimizde yapmamız gerekenler listesinde bulunan iç kontrol ile iç denetim ve bu iki aktörün birbiri ile uyumu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle kamu sektöründe hukuki altyapıya kavuşmuştur. Dünyada kapsam alanı ve güncelliğiyle en çok tercih edilen model olan COSO İç Kontrol Modeli ülkemizde hem özel hem de kamu sektörü için yol gösterici niteliktedir.

Bu sistemde birlikte çalışan iç kontrol ve iç denetimin uyumu önemlidir. Nitekim iç kontrolün kalitesi denetim sonucunda ve iç denetimin danışmanlığı ile ortaya çıkmakta ve şekillenmektedir.

KAYNAKÇA

- Akpınar, M. (2011). Gün ışığında yönetim açısından Türk kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflık sorunu. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(2), 235-261.
- COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (2013)
- COSO Kurumsal Risk Yönetimi, Strateji ve Performansla Bütünleşme (2017)
- DEMİR, Hüseyin. (1998). “Küreselleşme Sürecinde Şirketlerde Birleşme ve Tür Değiştirme”, Dış Ticaret Dergisi.
- Gökoğlan K., (2018) COBIT Ve COSO İç Kontrol Yaklaşımlarının Karşılaştırılması, International Journal of Management and Administration, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:3
- Gürkan, N.Z. (2020). Kurumsal Risk Yönetimi: Türk Kamu Kesiminde Uygulanması (Kamu Üniversiteleri Örneği)
- IIA'nın Üçlü Hat Modeli (2020), Erişim Adresi:
<https://www.theiaa.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-turkish.pdf>
- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9, 94-114.
- Kamu İç Kontrol Rehberi (2014), Erişim Adresi:
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/08/8227kamuickontrolrehberi1versiyon12.pdf>
- Kamu İç Denetim Rehberi (2013), Erişim Adresi:
https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. Bütçe Dünyası Dergisi, 2(25), 4-15.
- Korkut G., Acar O. ve Tetik A. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı İle Değişen Kamu Hizmeti ve Türkiye İş Kurumu, İş ve Hayat Dergisi 2008
- Özbilger, H (2021) İç Denetime Yeni Bir Bakış: Üçlü Hat Modelinin Değerlendirilmesi. Denetim Dergisi, sayı:22 (40-54)
- Tahtlı, F. (2019). Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmedeki hileleri önlemedeki rolü ve perakende sektöründe bir araştırma. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4(2), 177-205.
- Tetik, N., Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı Ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, ss 189-204

- Türedi, H., Karakaya. G. & Koban, O. (2015). Coso İç Kontrol (Abd) Modeli İle İngiliz (Turnbull) Ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99(95).
- Turan H., (2016) Bilgi Sistemleri Denetiminde Cobit Standardının Yeri, Sertifikalar Ve Sertifika Süreçleri
- Uzay, Ş. (1998) İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi sayı:1-2
- Yeni Kamu Yönetimi Reformlarının Türk Kamu Yönetimi Sistemine Etkileri, Zafer Bulut Yüksek Lisans Tezi 2023

ÖZGEÇMİŞ

11 Nisan 1982 tarihinde Ankara'da doğdum. 2005 yılında Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden mezun oldum. Eylül 2007-Ekim 2008 tarihleri arasında Bursa Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğü'nde Milli Emlak Uzman Yardımcısı olarak görev yaptım. Ekim 2008 tarihi itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'nda Hazine ve Maliye Uzmanı olarak görev yapmaktayım. 2019 yılında İç Kontrol dairesinde görev yapmaya başladım. İç Kontrol Dairesi'nde, Bakanlığımızda ve defterdarlıklarda iç kontrol standartlarının uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve harcama birimleri ile defterdarlıklarda yapılacak çalışmaların koordinasyonunu sağlamak görevini yürütmekteyim.

Risk Yönetimi ve İç Kontrol Eğiticisi (Hazine ve Maliye Bakanlığı), Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)), İç Denetçi (Hazine ve Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu), TS EN ISO/IEC 27001:2017 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi Temel Eğitimi, Yazılı Bilgi Eğitimi ve İç Tetkik Eğitimi (Türk Standartları Enstitüsü) sertifikalarına sahibim. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İç Denetim ve İç Kontrol yüksek lisansına devam etmekteyim.