

GİRİŞ

Çalışmada, kurumun başarılı yönetimi açısından, iç kontrol konusu incelenmektedir. Kurumun amaçlarını başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan iç kontrolün, kurumun içine güven verdiği kadar, kurumun dışına da güven vermesinin yolları araştırılmaktadır. Yazıda, “yönetim kontrolü” olarak da adlandırılan iç kontrol kavramının doğru anlaşılması ve yerinde algılanması için tanımlamalara yer verilmektedir. Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi kontrol kavramının tanımlanmasında ve anlaşılmasında çelişkiye düşülmemesi gerektiği vurgulanmaktadır. İç kontrol ile ilgili hususların hem özel sektör yönetimi, hem de kamu sektörü yönetimi için geçerli ve gerekli olduğu ifade edilmektedir. Yazıda, konu ile ilgili uluslararası işbirliği ve oluşumlar çerçevesinde küresel bir bağlamda oluşturulan ortak standartlar göz önünde bulundurulmuştur. Ayrıca, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) nun 1992 yılında ilk defa ve 2004 yılında da gözden geçirilmiş olarak yayınlamış olduğu Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu referans alınmaktadır. Çalışmada, iç kontrolün doğru tanımlanması, sağlıklı kurulması ve etkin uygulanması süreçlerinin birbirilerini tamamlamaları gerektiği hususları küresel kabul görmüş uluslararası standartlar ışığında incelenmektedir. İç kontrolün hem özel hem de kamu örgütleri için geçerli ve gerekli olduğu belirtilmekle birlikte kamu örgütleri ile kapsam sınırlı tutulmuştur. Özel örgütler ile ilgili iç kontrol konusunun özel hususlarına bu çalışmada yer verilmemiştir. Ayrıca, iç kontrol anlayışının küresel boyutu doğru ve sistematik olarak ortaya konulmakta olup; bu anlayışın ne derece Türkiye’ye yansıdığı açıklanmakta ve Türk Kamu Yönetimindeki iç kontrol işletiminin mevcut durumu analiz edilmektedir. Türk kamu yönetiminde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin işletilmesi hususunda öneriler sunulmaktadır.

İÇ KONTROL KAVRAMI, UNSURLARI ve ETKİNLİĞİ

İç kontrolün doğru anlaşılmasında, sağlıklı kurulmasında ve etkin işletilmesinde uluslararası çalışmaların katkısı büyüktür. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bu husustaki çabaları ve standart oluşturma çalışmaları küresel düzeyde sürmektedir. Bu genel çalışmalar çerçevesinde, 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu’nu yayınlayan INTOSAI, 2004 yılında da kılavuzu gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınlanmıştır (www.issai.org, 2010). Bu bölümde INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu ile Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları gibi küresel düzeyde kabul görmüş temel metinler çerçevesinde (<http://INTOSAI.org>, 2010).

İç kontrolün doğru anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin işletilmesi için gerekli hususlar izah edilmektedir.

A. İç Kontrolün Tanımı ve Özellikleri

1. İç Kontrolün Tanımı İç kontrolün doğru anlaşılması temelsel bir unsurdur. İç kontrolün ne olup ne olmadığı iyi bilinmelidir. İç kontrolün ne olduğu hususunda yanlış anlamaların olduğuna şahit olunmaktadır. Bu yüzden iç kontrolün tanımı önemlidir. İç kontrolün tanımına bakıldığında farklı vurgularla birden fazla iç kontrol tanımı yapıldığı görülmektedir. İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun 84 Yönetim ve Ekonomi 17/1 (2010) 83-97 varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol aynı zamanda “yönetim kontrolü” olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen

bir yönetim kontrolüdür. İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (INTOSAI GOV 9100, 2004).

2. İç Kontrolün Amaçları İç kontrolün amaçları; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak olarak sıralanmaktadır.

3. İç kontrolün Nitelikleri

a. İç kontrol sistemi bir zorunluluktur: İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir kurum belirli iç kontroller olmadan olamaz.

b. İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar: İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığı farkında olmak özellikle önemlidir (ECIIA, 2005: 22).

c. İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir: İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. Yönetimin kurumu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve kurumun temelini ayrılmaz bir parçasıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 7).

d. İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır: Etkin bir iç kontrol sürecinin ön şartı hedeflerin açık bir biçimde belirlenmesidir. İç kontrol genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde düzenlenir. Bu genel hedefler çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir.

e. İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur: Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır.

Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi f. İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar: Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını maksimize etmek üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilir de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlanırsa ve ne kadar iyi işlese işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence veremez.

g. İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır: Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlanırsa ve ne kadar iyi işlese işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirmesi ve ya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul güvence sağlayabilir, mutlak güvence sağlayamaz. Hükümet politikası ve programlarındaki, demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler

belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olup, yöneticilerin kontrolleri yeniden tasarlamasını ve ya kabul edilebilir risk düzeyini bu duruma göre ayarlamasını gerektirebilir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 11).

h. İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir: Örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine makul güvence sağlamak için yönetim tarafından kurulan bir süreç (Hepworth, 2003:3) olarak tanımlanan iç kontrolde yönetimin ve diğer personelin rol alması beklenir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Bir örgüt yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar dizisi olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur (Hepworth, 2002:1). B. İç Kontrolün Unsurları ve Kapsamı Bir kurumda sağlıklı bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için yukarıda izah edilen şekliyle, iç kontrolün tanımları, amaçları ve tek tek sayılan nitelikleri göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca iç kontrolün sağlıklı kurulumunda iç kontrolün unsurları önemlidir.

1. İç Kontrolün Unsurları Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan iç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir. İç kontrolün unsurları, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 15).

a. Kontrol Ortamı Eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanır. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesini etkileyen atmosferi yaratmanın yanı sıra, iç kontrol disiplini sağlayıp iç kontrolün temelini oluşturur. Hangi stratejinin ve ne tür amaçların belirleneceği konusunda kontrol ortamının genel bir etkisi vardır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır. Yönetim ve Ekonomi 17/1 (2010) 83-97 Bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı kontrol ortamını belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasıdır. Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri, uzmanlığa önem verilmesi, üst yönetimin iç kontrol ile ilgili tavrı, organizasyonun yapısı, insan kaynakları kontrol ortamını etkileyen öğelerdir

b. Risk Değerlendirme Açık hedefler belirlemek ve etkin bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurum misyonunun ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine çalışılırken karşılaşılan riskleri değerlendirme bu risklere uygun yanıtın geliştirilmesi için bir zemin oluşturur. Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirilmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirmesi süreci, risk tespiti, risk ölçme, organizasyonun göğüsleyebileceği risk kapasitesini belirleme, risklere verilecek yanıtları üretme aşamalarından oluşur. Organizasyonun çevresel koşulları devamlı olarak değişmekte olduğundan, risk değerlendirmesi süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade eder (INTOSAI GOV 9100, 2004: 19).

c. Kontrol Faaliyetleri Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir. Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin, amaca uygun olması, dönem boyunca sürekli planlandığı şekilde işlev görmesi ve maliyetinin uygun, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekir. Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur. Bu faaliyetler arasında ortaya çıkarıcı ve önleyici türden bir dizi kontrol

faaliyeti bulunur. Kontrol faaliyetleri farklı farklı olduğu gibi, bir dizi politika ve prosedürü de kapsar (INTOSAI GOV 9100, 2004: 24-27).

Kontrol faaliyetlerini; yetki devri ve onay prosedürleri; görevlerin birbirinden ayrılması (yetkiyi devretme, uygulama, kaydetme, inceleme); kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller; teyitler, mutabakatlar; iş görme performansına yönelik incelemeler; faaliyetler, süreçler ve eylemler ile ilgili süreçler ve gözetim gibi unsurlar oluşturmaktadır. Bir kontrol uygulamaya konduğunda, etkinliğinin sağlanması konusunda güvence verilmesi önem arz eder. Sonuç olarak, düzeltici önlemler kontrol faaliyetlerini tamamlayan bir gerekliliktir. Ayrıca, kontrol faaliyetlerinin sadece iç kontrolün bir unsuru olarak biçimlendirildiğinin açık olması gerekir. Kontrol faaliyetleri iç kontrolün diğer dört unsuru ile bütünleştirilmelidir. Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi

d. Bilgi ve İletişim Etkin bilgi ve iletişim bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Kurum yönetimi kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyar. Hedeflerini gerçekleştirmek için kurumun her kesiminde bilgiye ihtiyaç vardır. Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Etkin bir iç kontrol ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekir. Grupların ve kişilerin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmelerini sağlayarak onların beklentilerini karşılaması gereken bilgiler iletişimin esasını oluşturur. En kritik iletişim kanallarından biri yönetim ile personel arasında olanıdır. Tüm personel kontrol sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerini sağlayacak şekilde, üst yönetimden net mesajlar almalıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 32- 34).

e. İzleme İç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir. İç kontrol sistemleri dönem içindeki sistem performans kalitesini değerlendirmek amacıyla izlenmelidir. İzleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri, özel değerlendirmeler veya her ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilir. İç kontrolün sürekli izlenmesi kurumun normal, tekrarlanan çalışma faaliyetlerini kapsar. Bu tür izleme faaliyetleri arasında düzenli nitelikteki yönetim ve gözetim faaliyetleri ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemler bulunur. Sürekli izleme faaliyetleri; kontrolün her bir unsurunu içerir ve düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 37).

Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler. Spesifik tekil değerlendirmeler iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesini içerir ve önceden belirlenmiş metotlara ve prosedürlere dayalı olarak iç kontrolün istenilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına alır. İç kontrol yetersizlikleri yönetimin uygun kademelerine rapor edilmelidir. İzleme fonksiyonu denetim tavsiyelerinin tatminkâr bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır. İç kontrolün yukarıda açıklanan bu beş unsuru kamu kesiminde iç kontrol için önerilen bir yaklaşımı tanımlayıp iç kontrolün değerlendirilmesi açısından bir temel oluşturur. Bu unsurlar organizasyonun faaliyetlerinin tüm cephesinde kullanılır. Bu unsurlar uygulamaya konulduğunda, organizasyonun faaliyetlerine 88 Yönetim ve Ekonomi 17/1 (2010) 83-97 uygun kapsamlı politikalar ve uygulamalar geliştirmekten, bu beş unsurun faaliyetlerin içine

yerleştirilmesini ve faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmasını sağlamaktan yönetim sorumludur (INTOSAI GOV 9100, 2004: 12- 13).

2. İç Kontrolün Kapsamı Bir kurumda iç kontrol sistemi kurarken, tüm faaliyetleri kapsayıcı olmasına dikkat edilmelidir. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık göstermelidir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmamalıdır (ECIIA, 2005: 22).

C. İç Kontrolün Etkinliğini Belirleyen Faktörler 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 kurmanın 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.

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.

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 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 (ECIIA, 2005: 22). İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Üst yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması, iç kontrol sistemini etkiler (Bozkurt, 2010: 133). Yöneticiler, iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işletilmesinin gözetilmesi dahil, sürdürülmesi ve doküman haline getirilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludur. Sorumlulukları organizasyon içindeki Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi fonksiyonlarına ve organizasyonun özelliklerine bağlı olarak farklılık göstermektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 38).

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.

4. Bulguların Önemsizmesi İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetçiler iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve doküman 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 (INTOSAI GOV 9100, 2004: 39).

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 (Sayıştay, 1997 b: 20- 21).

II. TÜRKİYE'DE DEĞERLENDİRİLMESİ İÇ KONTROL SİSTEMİ

A. Türkiye'de İç Kontrol Kavramı: Anlamsal Değerlendirme 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 sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemi de düzenlenmiştir. Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol sürecini düzenleyen yasa ile ikincil ve üçüncül düzenleyici metinler incelendiğinde, tamamen günümüzün 90 Yönetim ve Ekonomi 17/1 (2010) 83-97 küresel anlayışına uygun bir iç kontrol süreci oluşturulduğu izlenimi verilmektedir. 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 ve diğer uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmış olduğu anlaşılmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrollerin işin niteliği gereği önemli olması nedeniyle, uluslararası 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 (Sayıştay, 1997 a: 1) iç kontrolün Türk kamu yönetimi tarafından doğru algılanması iyi bir aşama olarak görülmektedir.

Türk kamu yönetimindeki iç kontrol sistemi kapsayıcı değildir. Türkiye'de kamu mali yönetimi dışındaki faaliyet alanları (operasyonel, teknik, idari vb.) ile ilgili olarak ülke genelini kapsayan sistematik herhangi bir genel düzenleme bulunmamaktadır. Konu ile ilgili düzenlemeler, Bakanlıkların ve kurumların özel teşkilat kanunlarında sistematik anlayıştan uzak bir biçimde yer almaktadır. Kamu mali yönetimi dışındaki alanlarda iç kontrol ile ilgili sistematik bir şekilde genel düzenlemenin olmaması bir eksiklik olarak kabul edilmektedir. Türk kamu yönetiminde eskiden beri merkezi ve otoriter ağırlıklı bir iç kontrol mekanizmaları açısından geleneksel ve güçlü bir yapının var olduğu söylenebilir. Ancak, dünyada değişen kontrol anlayışı paralelinde yeni sistem ve mekanizmaların zamanında Türk kamu yönetimine kazandırılmadığı da aşikârdır. Türk kamu yönetiminde yapılan bir kısım düzenleme ve çalışmalara rağmen, kurumlardaki iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik faaliyetlerin gereken ölçüde olmadığı söylenebilir (SGB, 2007: 7-8).

B. Türkiye'de İç Kontrol Sisteminin Unsurları Kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlemiştir (Resmi Gazete, 24.12.2003 gün, 25326 sayı). Kanuna göre, kamu maliyesi ilkelerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir ve izlenir. Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğini yayımlayarak, konu ile ilgili nasıl düzenleme

yapılması gerektiğini kamu kurumlarına bildirmiş bulunmaktadır (Resmi Gazete, 26.12.2007 gün ve 26738 sayılı). İç kontrolün sağlıklı kurulması bakımından Türkiye'deki kurulan iç kontrol sisteminin pozitif olarak değerlendirilmesi mümkündür. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrolün tanımı ve amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim/ Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi koordinasyon kurulunun görevleri hususlarına yer verilmiştir.

Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğu kanunda belirtilmiş, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için gereklilikler sayılmıştır. Kanunda, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır (basbakanlik.gov.tr/ 2010). Kanuna göre, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir. Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 20.11.2006 tarihli ve 12 sayılı kararı ile Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları ise COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara göre, iç kontrol standartlarının merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce, görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir (Resmî Gazete, 31.12.2005 tarih ve 26040 3. mükerrer sayı). Kamu İç 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. Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir.

C. Türkiye'de İç Kontrol Sisteminin Uygulama Etkinliği İç kontrolün etkin uygulanması bakımından Türkiye'deki iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, kamu mali yönetiminde iç kontrol sisteminin işletilmesinin ve faaliyetlerinin irdelenmesi gerekmektedir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır.

Yönetim ve Ekonomi 17/1 (2010) 83-97 (Resmi Gazete, 26.12.2007gün ve 26738 sayı). Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak belirlenmiştir (IDKK, 2009: 69). Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca kamu kurumlarınca yapılması gereken çalışmalar henüz tamamlanamamıştır. Bu yüzden iç denetçiler, kamu kurumlarında iç denetim yaparken kurumların iç kontrol sistemlerini denetleyememişlerdir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin istemiş olduğu sistematikte kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili

veri veya değerlendirme mümkün olmamıştır. Bununla birlikte iç denetçiler kurumlarda iç denetim yaparlarken, kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili bazı tavsiye ve öneri getirebilecek kadar bulgu sağlayabilmişlerdir. İç denetçilerin kurumlarda yaptıkları iç denetimler sonrasında iç kontrol sistemleri ile ilgili öneri ve tavsiyeler İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yayınlamış olduğu Yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer almaktadır (IDKK, 2010: 73- 76).

1. Tanımlanmış Riskler Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili standart gereğince; kamu kurumlarının, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemeleri, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmeleri ve risklere karşı alınacak önlemleri belirleyerek eylem planları oluşturmaları gerekmektedir.

Ancak, Kamu İç Kontrol Standartları'nın kamu kurumlarında henüz tam olarak uygulanmaya başlanmamış olması nedeniyle, analizler, önlemler ve planlar henüz yapılamamaktadır. Kurumların mevzuatta tanımlanan teşkilat yapısı, yetki, görev ve sorumlulukları çerçevesinde, çok sayıda iş süreci ve buna paralel çok sayıda kontrol ürünleri bulunmakla birlikte, mevcut yapıların Kamu İç Kontrol Standartları'na uygun hale getirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmadığından, iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri gibi bileşenlerin standartlara uygun bir şekilde henüz hayata geçirilememiş olması, esasen tüm kamu kurumları açısından başlı başına bir yapısal risk olarak ortaya çıkmaktadır (IDKK, 2010: 73).

Kurumsal amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek risklerin tanımlanması hususunda 2009 yılı içerisinde iç denetçiler tarafından belirlenmiş olan ve kurumsal faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine engel oluşturabilecek yapısal bir kısım riskler belirlenmiştir (IDKK, 2010: 76).

2. Yapılan İç Kontrol Faaliyetlerinin Yetersizliği 2009 yılı içinde yapılan denetimlerde risklerin mevcut kontroller tarafından karşılanma düzeyiyle ilgili olarak yapılan değerlendirmelerin büyük çoğunluğunda, mevcut kontrollerin daha çok ilgili mevzuatlar ve yürütülen faaliyetler çerçevesinde sisteme dahil edildiği ancak bunların yeterliliklerinin oldukça sınırlı olduğu görülmüş, yeterli olmayan hususlarda ise öneriler getirilmiştir. İç denetçilerin daha ziyade tespit ettikleri riskleri bertaraf etmede

Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi uygun iç kontrol önerileri geliştirmelerinin yanı sıra mevcut kontrollerin etkinliğini artırmak yönünde de tavsiyelerde buldukları görülmektedir (IDKK, 2010: 75).

3. Yeni Risk Alanları ile Bunların Olası Etkileri Risk yönetim süreçlerinin kamu kurumlarında standartlara uygun olarak henüz oluşturulamaması nedeniyle, kurumsal risklerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi mümkün olmamıştır. Bu nedenle, 2009 yılında iç denetçilerce risk esaslı denetim planları oluşturulurken ortaya konulan riskler, yeni risk alanları niteliği taşımaktadır. Risklerin belirlenmesi sürecinin risk yönetimince yürütülmesini müteakip, yeni risk alanları, risk yönetiminin pro- aktif çalışmaları ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı çerçevesinde iç denetçiler tarafından ayrıca yapılacak risk belirleme çalışmaları sonucunda öngörülebilecektir (IDKK, 2010: 76).

4. İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesinde İç Denetim Uygulama Yetersizliği Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre, iç denetim faaliyetinin, iç kontrolün etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini özendirme suretiyle, kurumun etkin kontrollerinin geliştirilmesine yardımcı olması gerekmektedir. İç denetimin iç kontrol sisteminin sağlıklı işletilmesi bakımından önemi yadsınamaz. Sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim sistemi de kurulmuş olmalıdır. Oysa Türk kamu mali yönetimindeki iç denetim sistemi,

uygulamada henüz sağlam ve güçlü olmaktan oldukça uzaktır. Ayrıca, kamu mali yönetim dışındaki faaliyet alanlarında da henüz yer almamaktadır. Kurumların iç denetim birimleri henüz iç kontrol sistemlerini değerlendirememektedirler (Gürkan, 2010: 175).

5. Mevcut Kontrollerin Etkinliği Konusunda Verilen Öneriler İç denetçiler tarafından yönetimlerin karşı karşıya kaldığı riskler karşısında, bu risklere yönelik yönetimlerce oluşturulan mevcut kontrollerin etkinliği konusunda verilen bir kısım görüş ve önerilere aşağıda yer verilmektedir:

- Riskleri ve kontrolleri tanımlayabilmek için, kurumların öncelikle birimler bazında hizmet standartlarını belirlemesi.

- Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapılması yerine, öncelikle risklerin belirlenmesi ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetlerinin oluşturulması veya mevcut kontrollerin revize edilmesi.

- İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi için, kurumlarda otomasyon sistemlerinin etkinliğinin ve güvenliğinin sağlanması.

- Her birimde iş akış süreçlerinin çıkarılması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla bir eylem planının hazırlanması. - Çalışanların risk ve kontrol kavramlarını algılamalarına yönelik eğitimler ve çalıştaylar düzenlenmesi (IDKK, 2010: 76).

SONUÇ

Kurumsal misyonun gerçekleştirilmesinde iç kontrol sisteminin büyük rol oynadığı gerçeği küresel düzeyde kabul görmektedir. İç kontrolün doğru anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin işletilmesi süreçleri birbirlerini tamamlamalıdır. İç kontrol bir yönetim aracıdır, bir yönetim kontrolüdür, yönetimin bir parçasıdır. İç kontrol, tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. İç kontrol, kurum içindeki her kişinin açık ya da zımnî biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynarlar. Türk kamu yönetiminin iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği ve iç kontrolü doğru anlama eğiliminde olduğu gözlenmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini kurmaktadır. Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol sürecini düzenleyen yasa ve düzenleyici metinler incelendiğinde, tamamen günümüzün küresel anlayışına uygun bir iç kontrol süreci oluşturulduğu görülmektedir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları düzenleyen yönetmelik ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemeler INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ile uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alınmış bulunmaktadır. Bununla birlikte, Türk kamu yönetiminin iç kontrol işletimi ile ilgili bazı sorunları bulunmaktadır. Bu sorunların bir kısmı yapısal sorunlardır, bir kısmı da uygulamaya dönük sorunlardır. İç kontrol sisteminin yönetimin bütün faaliyet alanlarını kapsamaması gerektiği fikri küresel bir kabul olmasına rağmen; Türkiye’de, iç kontrol işletimi sadece kamu mali yönetiminde genel olarak düzenlenmiştir. Kamu mali yönetiminde iç kontrol işletimi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı’na merkezi uyumlaştırma görevi verilmiştir. Kamu yönetiminin diğer faaliyet alanları ile ilgili iç kontrol işletimini düzenleyen bir genel düzenleme bulunmamaktadır. Türk kamu yönetiminde iç kontrol işletimi tüm faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde düzenlenmelidir. İç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin işletilmesinde iç denetimin büyük rolü bulunmaktadır. Türkiye’de, iç denetim, gereken şekilde, iç kontrol işletimi üzerinde henüz denetime ve değerlendirmeye geçememiştir. Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim arasında, olması gereken işbirliği

ve koordinasyon bir an önce gerçekleştirilmelidir. Üst yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmalıdır. Oysa Türkiye’de iç kontrolden sadece belirli kişilerin sorumlu olması gerektiği algısı vardır. Türk kamu yönetiminin üst yöneticilerinin iç kontrolü ve önemini tam olarak kavradıkları ve gerektiği gibi davrandıkları söylenemez. Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi Türkiye’de üst yönetimin iç kontrolle ilgili tavrı belirsizdir. Oysa üst yönetimin tavrı önemlidir. Üst Yönetim, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım içinde olmalıdır. Üst yönetimin takındığı tavrı yönetimin aldığı önlemlerin her cephesine yansır. Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar. Kurumlarda iç kontrol sisteminin iyi anlaşılmasının sağlanması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu bilinmelidir. Ayrıca, iç kontrolün her hangi bir işlem veya işlemler bütünü değil, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu bilinmelidir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca kamu kurumlarınca yapılması gereken çalışmalar henüz tamamlanamamıştır. Bu yüzden iç denetçiler, kamu kurumlarında iç denetim yaparken kurumların iç kontrol sistemlerini denetleyememektedirler. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin istemiş olduğu sistematikte kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili veri veya değerlendirme mümkün olmamaktadır. Türk kamu yönetimi küresel düzeyde genel kabul gören günümüz iç kontrol standartlarına uygun, bütün faaliyetleri içeren bir iç kontrol sistemini uygulama kararlığını göstermelidir. KAYNAKÇA Aksoy, Mehmet (2008), Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara. Akyel, Recai; Söyler İlhami (2010), “ Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 258, Mart, s.7- 20. Arcagök, Sait; Erüz, Ertan (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, HUD Yayını, Ankara. Bozkurt, Mehmet (2010), “ İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.129-136. Çolak, Bayram (2008), Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, Ümit Ofset Baskı, Ankara. Demir, Mustafa (2010), Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. ECIIA (2005), Avrupa’da İç Denetim- Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brussels. Gürkan, Nazmi Zarifi (2010), Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta. Hepworth, Noel, (2003), Audit and Control, CEF Conferance, Slovenia, 2003, CİPFA. Hepworth, Noel, (2002), Control and İnternal Audit, CİPFA, UK. <http://INTOSAI.org> (08/06/2010) <http://www.issai.org> (10.06.2010) <http://rega.basbakanlik.gov.tr/> (12.06.2010) IDKK (2009), Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara. IDKK (2010), Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara. INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen k, Denmark. Korkmaz, Umut (2007), “Kamuda İç Denetim (1)”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar, s. 4- 15, Ankara.

Örenay, Hami (2010), “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.137-142. SGB (2007), Strateji Bülteni, Sayı 4, (Temmuz-Ağustos), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara. Sayıştay (1997a) , Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi, Çeviri Dizisi, Sayıştay, Ankara. Sayıştay (1997b) , INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu, Sayıştay, Ankara. Söyler, İlhami (2007), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 305, Ocak, Ankara. Tümer, Sumru (2010), Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.