



*Araştırma/İnceleme/Çeviri  
Dizisi*

# **Federal Hükümette İç Kontrol Standartları**

*Çeviri*

*Baran Özeren  
Uzman Denetçi  
Araştırma ve Tasnif Grubu*

**Ekim 2002**

# **Federal Hükümette İç Kontrol Standartları**

*Çeviri*

*Baran Özeren*  
*Uzman Denetçi*  
*Araştırma ve Tasnif Grubu*

**Ekim 2002**

**Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 22**  
*Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*

**Çeviri**  
*Baran Özeren*

**Eserin Özgün Adı**  
*Standarts for Internal Control in the Federal Government*

**Eserin Basım Yeri ve Yılı**  
*Washington DC, Kasım 1999*

*ABD Sayıştayı (GAO) tarafından yayımlanan kitapçıktan dilimize aktarılmıştır.*

*Sayıştayı mensupları için bastırılmıştır.*

**Son Okuma**  
*Seyhan Sever*

**Dizgi ve Mizanpaj**  
*Gürkan Alpsoy*

**Baskı ve Cilt**  
*Sayıştayı Yayın İşleri Müdürlüğü*

**Birinci Basım**  
*Ekim 2002*

**TC SAYIşTAY BAşKANLIğI**  
**BALGAT / ANKARA**  
**Tlf: 295 30 00**  
**Fx: 295 40 94**

**[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)**  
**[e-mail:sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)**

## SUNUŐ

INTOSAI tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarından sonra ABD Sayıőtayınca hazırlanan ‘‘Federal Hükümette İç Kontrol Standartları’’ baőlıklı önemli bir dokümanı da bu kitapçık ile dilimize kazandırmıő ve meslektaőlarımızın ifadesine sunmuő bulunuyoruz.

Kitapçığın yayımlanmasının Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının tartıőıldıėı günlere rastlaması güzel bir tesadüf olmuőtur. Elbette ‘‘Federal Hükümette İç Kontrol Standartları’’ da ufukumuzu zenginleőtirmede ve yasal plandaki ilkelerimizi Őekillendirmede yaşamsal bir işlev üstlenecektir.

Kitapçık, kuőkusuz, denetimi modernleőtirme çalıőmalarımıza da ayrı bir ivme kazandıracaktır.

Bu vesileyle, çeviriyi gerçekleőtiren Uzman Denetçi Baran zeren’e; kitabın dizgi, baskı, cilt ve dağıtım iőlerinde emegi geçen mensuplarımıza teőekkür ediyorum.

Mehmet Damar

Baőkan

---

# Önsöz

---

Federal politikaları oluşturanlar ve program yöneticileri kurumların misyonlarını daha etkin biçimde yerine getirmeleri ve daha başarılı program sonuçları elde etmeleri için sürekli olarak yöntemler ararlar; başka bir deyişle hesapverme sorumluluğunu geliştirecek metotlar bulmaya çalışırlar. Başarılı sonuçlar alınmasına ve faaliyetlere ilişkin problemlerin azaltılmasına katkıda bulunan en önemli faktör iç kontrolün uygun biçimde yapılmasıdır. Etkin iç kontrol değişen çevre koşullarının, çeşitlenen taleplerin ve önceliklerin üstesinden gelmek üzere değişimin yönetilmesine de yardımcı olur. Kurumların operasyonel süreçlerini geliştirmek ve yeni teknolojik gelişmeleri uygulamaya koymak üzere çaba sarf etmelerinden ve programların değişmesinden dolayı, yönetimlerin, kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden ve gerekiyorsa güncelliğinden emin olmak için iç kontrollerinin niteliğini ve değerini süreklilik temelinde saptayıp değerlendirmeleri gerekir.

1982 tarihli Federal Yöneticilerin Malî Güvenilirliği Yasası (The Federal Manager's Financial Integrity Act) kamuda iç kontrol standartları yayımlama görevini ABD Sayıştayına vermektedir. Bu standartlar iç kontrolün oluşturulup sürdürülmesine ve yolsuzluk, israf, suiistimal ve kötü yönetim riskinin en yüksek olduğu önemli performans ve

yönetim sorunlarını ve alanlarını belirleyip bunlara dikkat çekilmesine dönük genel bir çerçeve sunar. Yönetim ve Bütçe Ofisinin 21 Haziran 1995 tarihinde gözden geçirip değiştirdiği **“Yönetimin Hesapverme Sorumluluğu ve Kontrol”** hakkındaki A-123 no’lu Genelgesi kontrollerle ilgili olarak değerlendirme yapmaya ve rapor hazırlamaya yönelik özel hükümler getirmektedir. Bu dokümandaki iç kontrol terimi yönetim kontrolü terimiyle eşanlamlı kullanılmakta olup bir kurumun faaliyetlerinin bütün boyutlarını (program amaçlı, finansal ve uygunluk) içermektedir.

Son yıllarda, başka yasalar da iç kontrole yeniden odaklanmayı teşvik etmektedir. 1993 tarihli Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası (Government Performance and Results Act) kurumların misyonlarını belirgin hale getirmelerini, stratejik ve yıllık performans hedeflerini oluşturmalarını ve bu hedefler doğrultusunda performanslarını ölçüp raporlamalarını hükme bağlamaktadır. İç kontrol yöneticilerin hedeflerine ulaşmalarında önemli bir rol oynar. Keza, 1990 tarihli Malî İşlerden Sorumlu Üst Düzey Yöneticiler Yasası (Chief Financial Officers Act) malî yönetim sistemlerinin iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmasını gerektirmekte; 1996 tarihli Malî Yönetimi Geliştirme Yasası da iç kontrolü malî yönetim sistemlerinin geliştirilmesinin ayrılmaz bir parçası olarak tanımlamaktadır.

Bilişim teknolojisindeki süratli gelişmeler modern bilgisayar sistemleriyle ilgili iç kontrol rehberinin güncellenme ihtiyacına dikkat

çekmektedir. Beşerî sermayenin yönetimi iç kontrolün önemli bir parçası olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO) tarafından yayımlanan “**İç Kontrol-Bütünleşik Sistemi**” dokümanı aracılığıyla özel sektör iç kontrol rehberini güncelleştirmiş bulunmaktadır. Sonuç olarak, hazırladığımız bu güncel standartlar daha önce yayımladığımız “Federal Devlette İç Kontrol Standartları”nın yerine geçmektedir.

Bu güncelleştirme önemli kamusal işlemlerinin yürütülmesi için bilişim teknolojilerinden giderek artan biçimde yararlanılmasına daha güçlü katkı sağlamakta, beşerî sermayenin değerini öne çıkarmakta ve yeri geldiğinde, özel sektör için hazırlanmış pratik bir modern iç kontrol rehberini kapsamaktadır. Bu standartlar 2000 malî yılının başlangıcından itibaren yürürlüğe konulacak ve Federal Yöneticilerin Malî Güvenilirliği Yasası bu yılı kapsayan bilgileri sunacaktır.

Bu standartların geliştirilmesinde değerli katkılarını esirgemeyen kamu görevlilerinin devlet muhasebe uzmanlarının, malî sektör mensuplarının ve akademisyenlerin çabalarını takdirle karşılıyoruz.

David M. Walker  
ABD Sayıştay Başkanı

# İçindekiler

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Giriş .....</b>	<b>1</b>
Tanım ve Hedefler .....	1
Temel Kavramlar .....	2
<b>İç Kontrol Standartları .....</b>	<b>5</b>
Standartların Sunumu .....	5
Kontrol Ortamı .....	6
Risk Değerlendirmesi .....	9
Kontrol Faaliyetleri .....	10
Kontrol Faaliyetlerinden Örnekler .....	12
Bilişim Sistemlerine Yönelik Spesifik Kontrol Faaliyetleri .....	18
Bilgi ve İletişim .....	21
İzleme .....	23



# Giriş

Aşağıdaki tanım, hedefler ve temel kavramlar iç kontrol standartlarının esasını teşkil eder.

## Tanım ve Hedefler

### İç Kontrol

Bir örgüt yönetiminin ayrılmaz ögesi olup;

- faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik,
- finansal raporlamada güvenilirlik,
- yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk

amaçlarının gerçekleşmesi konusunda makul güvence sağlar.

İç kontrol bir örgütü yönetmenin önemli bir parçasıdır. İç kontrol görevleri, amaçları ve hedefleri gerçekleştirmede yararlanılan planları, metotları ve prosedürleri kapsar ve bu suretle, performansa dayalı yönetime katkıda bulunur. İç kontrol, ayrıca, varlıkları korumada ve hataları ve yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür. Kısacası, yönetim kontrolünün eş anlamlı terimi olan iç kontrol, kamu kaynaklarının etkin idaresi aracılığıyla kamu program yöneticilerinin arzulanan sonuçları elde etmesine yardımcı olur.

İç kontrol, kuruluş hedeflerinin başarılabilmesi için şu hususlarda güvence sağlar:

- Kurum kaynaklarının kullanımını dahil olmak üzere faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ve dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği,
- Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk.

Bu hedeflerin alt kümesini varlıkların korunması oluşturur. İç kontrol, bir kuruluşun varlıklarının yetkisiz biçimde elde edilmesini, kullanılmasını veya elden çıkarılmasını önlemek ya da bu tür durumları zamanında tespit etmek amacıyla makul güvence sağlamak için tasarlanmalıdır.

---

## **Temel Kavramlar**

### **İç Kontrol**

- faaliyetlerin sürekli biçimde ayrılmaz bir ögesini oluşturur.
- kişiler tarafından hayata geçirilir.
- mutlak güvence değil, makul güvence sağlar.

Temel kavramlar standartların tasarlanmasına ve yaşama geçirilmesine yarayan bir çerçeve sağlar.

---

**İç kontrol faaliyetlerin sürekli biçimde ayrılmaz bir ögesini oluşturur**

İç kontrol tekil bir fonksiyon olmayıp, bir örgütün bütün faaliyetlerinde ve devamlılık esasında oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç kontrol kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı her bir sistemin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir.

Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

---

**İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir**

İç kontrolü çalıştıranlar kişilerdir. Başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu bütün yöneticilere düşmektedir. Yönetim amaçları belirler, kontrol mekanizmalarını oluşturur ve faaliyetleri uygulamaya koyar, izler ve kontrolü değerlendirir. Ancak örgüt içindeki bütün personel bunun gerçekleşmesinde önemli rol oynar.

---

**İç kontrol mutlak  
güvence değil, makul  
güvence sağlar**

Yönetim iç kontrolü maliyet ve faydaları ile bağlantılı olarak tasarlamalı ve uygulamalıdır. İç kontrol ne kadar güzel tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, kuruluş amaçlarının tümünün gerçekleşmesi konusunda mutlak güvence sağlayamaz. Kurumun bütün hedeflerini gerçekleştirebilmesini kontrol dışındaki faktörler veya yönetimin iradesi etkileyebilir. Örneğin; insan hataları, yanlış kararlar ya da yorumlar ve kontrolden kaçınmak üzere yapılan gizli anlaşmalar kuruluş amaçlarının gerçekleşmesi üzerinde etki yaratabilir. Bu nedenle, iç kontroller konulduğu her yerde kuruluş amaçlarını gerçekleştirmenin mutlak değil, makul güvencesini sağlar.

# İç Kontrol Standartları

## Standartların

## Sunumu

### İç Kontrolün Beş Standardı

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişimler
- İzleme

Bu standartlar iç kontrolün kamuda kabul edilebilir asgari kalite düzeyini belirler ve iç kontrolün değerlendirilebileceği bir temel oluşturur. Bu standartlar bir kuruluşun faaliyetlerinin bütün cephelerine uygulanabilir: program, finansal ve uygunluk amaçlı. Bununla birlikte, standartların yasa hazırlama, kural koyma ya da diğer takdirî politika üretme ile ilgili olarak bir kuruluş içinde usulüne uygun biçimde devredilmiş yetkiye sınırlama getirmeleri ya da bu yetkiyle çalışmalarını istenmez. Bu standartlar genel bir çerçeve sağlar. Yönetim, bu standartların uygulanması açısından, kurum faaliyetlerine uygun ve faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak tesis edilecek ayrıntılı politikalar, prosedürler ve pratikler geliştirmekten sorumludur.

Bu standartların her biri aşağıda kısa ve öz bir ifadeyle sunulmuştur. Yöneticilerin bu standartları kendi günlük faaliyetleriyle bütünleştirmelerine yardımcı olmak üzere ek bilgi sağlanacaktır.

## **Kontrol Ortamı**

Yönetim ve çalışanlar, bütün bir örgüt içinde, iç kontrole ve dikkatli bir yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir tavrı geliştiren ortamı oluşturmali ve sürdürmelidirler.

Pozitif bir kontrol ortamı diğer bütün standartlar için temel oluşturur. Disiplin sağlar, yapılanma getirir ve iç kontrol kalitesini etkileyen iklimi yaratır. Kontrol ortamını etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır.

Faktörlerden biri, yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesidir. Kuruluş yönetimi bu alanda önderlik ederek özellikle, örgütün etik üslubunun oluşturulmasında ve sürdürülmesinde, uygun davranışa yönelmesinde, etik olmayan davranışlara karşı konulmasında ve gerektiğinde, disiplin sağlanmasında önemli rol oynar.

Bir diğer faktör, yönetimin uzmanlığa duyduğu güvendir. Bütün personelin kendilerine verilen görevi başarması kadar etkin bir iç kontrolün geliştirilmesine ve işletilmesine verilen önemi kavramasına olanak sağlayan bir uzmanlık seviyesine sahip olması ve bunu sürdürmesi gerekir. Yönetim farklı görevler için gereksinim duyduğu uygun bilgi ve becerileri tespit etmeli ve eğitim sağlamanın yanı sıra dürüst ve yapıcı tavsiyelerde bulunup personelin performansını değerlendirmelidir.

Yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı da ortamı etkiler. Bu faktör kuruluşun risk üstlenmeye isteklilik derecesi ile yönetimin performans esaslı yönetime ilişkin felsefesini belirler. Ayrıca yönetimin bilişim sistemlerine, muhasebeye, personel fonksiyonlarına, izlemeye, denetimlere ve değerlendirmelere yönelik yaklaşımı iç kontrol üzerinde derin bir etki yaratabilir.

Ortamı etkileyen bir başka faktör kuruluşun organizasyonel yapısıdır. Organizasyonel yapı kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmek üzere planlama, yol gösterme ve kontrol faaliyetlerine yönelik bir yönetim çerçevesi sağlar. Başarılı bir iç kontrol ortamı kuruluşun organizasyonel yapısının önemli yetki ve sorumluluk alanlarını açıkça tanımlamasını ve elverişli bir raporlama hattı oluşturmasını gerektirir.

Ortam, ayrıca, kuruluşun organizasyon içinde yetkilerin ve sorumlulukların devredilme tarzından etkilenir. Yetki devri; faaliyetlerin gerçekleştirilmesine, ilişkilerin raporlanmasına yönelik yetkileri ve sorumlulukları ve yetki protokollerini kapsar.

Etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları önemli bir diğer çevresel faktördür. Etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları işe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, tavsiyelerde bulunma, teşvik etme, ücret ödeme ile personelin disipline edilmesine yönelik iyi uygulamaların tesis edilmesini içerir. Ayrıca çok sayıda doğru gözetim yapılmasını da kapsar.

Ortamı etkileyen son bir faktör kuruluşun Kongreyle ve Yönetim ve Bütçe Ofisi türünden gözetim kuruluşlarıyla olan ilişkileridir. Kuruluşların üstlendikleri programlara Kongre onay verir ve bunların seyrini izler, merkezî kuruluşlar ise çok farklı sorunlar hakkında politika üretir ve rehberlik eder. Keza, etkin bir genel kontrol ortamına Genel Müfettiş ve kurum içi üst düzey yönetim konseyleri de katkıda bulunabilir.



## Risk Değerlendirmesi

İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlendirmesini yapmalıdır.

Risk değerlendirmesinin ön koşulu, kuruluş amaçlarının açık-seçik ve tutarlı biçimde belirlenmesidir. Risk değerlendirmesi Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasasına göre tespit edilmiş stratejik ve yıllık performans planlarında tanımlanmış olanlar türünden amaçların gerçekleştirilmesiyle bağlantılı risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetilmesi konularında bir temel oluşturulmasıdır.

Yönetimin riskleri ayrıntılı biçimde tanımlanması gerekir ve yönetim hem kurum çapındaki hem de faaliyet düzeyindeki iç faktörler kadar kurum ile diğer taraflar arasındaki önemli bütün etkileşimleri dikkate almalıdır. Risk tanımlama metotları arasında kantitatif ve kalitatif değerlendirme faaliyetleri, yönetim toplantıları, tahminde bulunma ve stratejik planlama, denetimler ve diğer değerlendirmelerden elde edilen bulguların dikkate alınması yer alabilir.

Riskler tanımlandığında, bunların muhtemel etkileri analiz edilmelidir. Risk analizi genel olarak riskin öneminin tahmin edilmesini, onun meydana gelme olasılığının değerlendirilmesini, riskin nasıl yönetilmesi ve hangi önlemlerin alınması gerektiğine

karar verilmesini kapsar. Kuruluşların misyonlarındaki farklılıklar ve risk düzeylerinin kalitatif ve kantitatif olarak tespit edilmesindeki güçlükler dolayısıyla yararlanılan spesifik risk analiz metotları kuruluştan kuruluşa farklılık göstermektedir.

Kamusal, ekonomik, endüstriyel, yasal ve faaliyetlerle ilgili koşullar devamlı suretle değiştiğinden, mekanizmaların bu tür değişikliklere yol açan herhangi bir spesifik riski tanımlaması ve önleyebilmesi gerekir.

---

## **Kontrol Faaliyetleri**

İç kontrol faaliyetleri yönetimin direktiflerinin uygulanmakta olduğuna dair güvence sağlamaya yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri, kuruluşun kontrol amaçlarının gerçekleşmesi bakımından etkin ve verimli olmalıdır.

Kontrol faaliyetleri; politikalar, prosedürler, teknikler ile bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına yönelik gereksinimleri destekleyen süreçler türünden yönetim direktiflerini güçlendiren mekanizmalardır. Bu mekanizmalar riskleri karşılamak üzere önlemler alınmasına yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri bir kurumun planlamasının, uygulamasının, gözden geçirmesinin ve kamu kaynaklarının idaresine yönelik hesap verme sorumluluğunun ve etkin sonuçlara ulaşmanın ayrılmaz bir parçasıdır.

Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulur. Bu faaliyetler arasında onaylamalar (resmî izinler, muvaffakatlar), yetkilendirmeler (izinler, yetkiler, salahiyetler), teyitler, mutabakatlar, performans incelemeleri, güvenlik sağlama ile uygun dokümantasyonun yanı sıra bu faaliyetlerin gerçekleşme kanıtı olan ilgili kayıtların yapılması ve muhafazası gibi çok geniş alanı içine alan muhtelif aktiviteler yer alır. Kontrol faaliyetleri bilgisayarlı bir bilişim sistemi ortamında ya da elle gerçekleştirilen (manual) süreçler aracılığıyla uygulanabilir.

Faaliyetler, bilgi işlemenin doğruluğunu ve tamlığını sağlama gibi, spesifik kontrol amaçlarına göre tasnif edilebilir.

## Kontrol Faaliyetlerinden Örnekler

- fiili performansın üst düzeyde incelenmesi,
- yönetim tarafından fonksiyonel düzeyde ya da faaliyet düzeyinde yapılan incelemeler,
- beşeri sermayenin yönetimi,
- bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontrol,
- performans ölçülerinin ve göstergelerinin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- görevlerin ayrılması,
- işlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde icrası,
- işlemlerin ve işlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi,
- kaynaklara ve kayıtlara erişimin kısıtlanması ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu,
- işlemlerin ve iç kontrolün uygun biçimde dokümante edilmesi.

Bütün kuruluşlar için ortak olan belirli kontrol faaliyet kategorileri bulunmaktadır. Bunlara ilişkin örnekler aşağıda gösterilmiştir:

---

<i>Fiilî Performansın Üst Düzeyde İncelenmesi</i>	Yönetim, kuruluşun önemli başarılarının izini sürmeli ve bunları, Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasasına göre oluşturulan planlar, ana amaçlar ve hedeflerle kıyaslamalıdır.
<i>Yönetim Tarafından Fonksiyonel ve Organizasyonel Düzeyde Yapılan İncelemeler</i>	Yöneticilerin, ayrıca, fiilî performansı örgüt genelinde planlananla ya da arzulanan sonuçlarla kıyaslaması ve önemli farklılıkları analiz etmesi gerekir.
<i>Beşerî Sermayenin Yönetimi</i>	Bir örgütün işgücünün –ki beşerî sermayesidir– etkin biçimde yönetimi sonuçlara ulaşılması açısından yaşamsal önemde olup iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Yönetim beşerî sermayeye bir maliyet olarak değil bir varlık olarak bakmalıdır. Faaliyetlere ilişkin başarı, yalnızca, işe doğru personel alınmasıyla, doğru eğitim sağlanmasıyla, doğru araçlar, yapı ve inisiyatif temin edilmesiyle ve doğru sorumluluklar verilmesiyle mümkündür. Yönetim ihtiyaç duyulan becerileri süreklilik temelinde değerlendirmeli ve örgütün ana amaçlarını gerçekleştirebilmesine hizmet edecek gerekli becerilerle donatılmış işgücünü temin edebilmelidir. Eğitim çalışanların beceri düzeylerini, örgütün değişen ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde geliştirmeyi ve sürdürmeyi hedeflemelidir. İç kontrol hedeflerinin yerine getirilmesi için nitelikli ve sürekli bir gözetim yapılmalıdır. Çalışanların örgütün başarısıyla kendi performansları arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak üzere etkin bir ödül sistemiyle desteklenmiş performans değerlendirme ve tepki alma (feed back) sistemi tasarlanmalıdır.

Beşerî sermayeyi planlamanın bir parçası olarak, yönetim, ayrıca, değerli çalışanlarını en iyi ne şekilde elinde tutacağını, nihayetinde, birbiri ardısına göreve gelmelerini nasıl planlayacağını ve gerekli becerilerin ve yeteneklerin sürekliliğini en iyi ne şekilde sağlayacağını göz önünde bulundurmalıdır.

*Bilgi İşleme Üzerindeki Kontrollar*

Bilgi işleme sürecinde çeşitli kontrol faaliyetlerinden yararlanır. Örneğin; bilgisayara girişi yapılan verilerin kullanıma hazır olup olmadıklarının test edilmesi, işlemlerin rakamsal olarak muhasebeleştirilmesi, kontrol hesaplarıyla dosya toplamlarının karşılaştırılması ve verilere, dosyalara, programlara erişimin kontrol edilmesi. Bilgi işlemenin kontrol faaliyetleri hakkında “Bilgi Sistemlerinin Spesifik Kontrol Faaliyetleri” Bölümünden daha fazla bilgi sağlanabilir.

*Hassas Varlıklar Üzerindeki Fiziksel Kontrol*

Bir kurum hassas varlıkları muhafaza etmek ve güvenliğini sağlamak üzere fiziksel kontrol tesis etmelidir. Bu tür kontrollara örnek olarak; nakit, teminatlar, stoklar ve kaybolma riski ile yetkisiz kullanıma karşı duyarlı nitelikteki araç-gereçler gibi varlıkların güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlandırılması sayılabilir. Bu tür varlıklar düzenli aralıklarla sayılmalı ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmalıdır.

<i>Performans Ölçülerinin ve Göstergelerinin Oluşturulması ve Gözden Geçirilmesi</i>	<p>Faaliyetlerin performans ölçüleri ve göstergeleri izlemeye elverişli biçimde tesis edilmelidir. Bu tür kontroller; ilişkilerin analiz edilebilmesi ve uygun önlemlerin alınabilmesi bakımından farklı veri setlerinin diğerleriyle karşılaştırılmasını ve değerlendirme yapılmasını gerektirir. Kontroller örgütsel ve bireysel performans ölçüleri ile göstergelerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin teyit edilmesini de hedeflemelidir.</p>
<i>Görevlerin Ayrılması</i>	<p>Hata ya da sahtecilik riskinin azaltılması bakımından önemli görevlerin ve sorumlulukların farklı kişiler arasında bölüşülmesine veya birbirinden ayrılmasına ihtiyaç duyulur. Bu işlemlere onay verilmesine, bunların gerçekleştirilmesine ve kaydedilmesine, gözden geçirilmesine ve söz konusu varlıkların yönetilmesine dönük sorumlulukları kapsar. Bir işlemin ya da bir olayın bütün önemli boyutlarını tek bir kişi kontrol etmemelidir.</p>
<i>İşlemlerin ve İşlerin Gerektiği Şekilde İcrası</i>	<p>İşlemler ve diğer önemli işler yalnızca bunlara yetkili kişilerce onaylanmalı ve icra edilmelidir. Satın almaya, transfere, kullanıma, kaynakların tahsisine veya başka fonksiyonlara yönelik olarak geçerli işlemlere başlanması veya bu fonksiyonların harekete geçirilmesi konusunda güvence sağlamanın esas yolu budur. Yetkilendirmeler yöneticilere ve çalışanlara açık bir biçimde iletilmelidir.</p>

*İşlemlerin ve İşlerin Eksiksiz ve Vaktinde Kaydedilmesi*

İşlemlerin; yönetimin kontrol ettiği faaliyetler ve aldığı kararlarla uygunluğunun ve yararlılığının sürdürülmesi bakımından doğru şekilde kaydedilmesi gerekir. Doğru kaydetme işlemi, kayıt özetlerine ilişkin nihai sınıflama aracılığıyla, bir işlemin veya işin başlangıcından ve bunlara onay verilmesinden tamamlanıncaya kadar veya o işlemin veya işin bütün süresi boyunca uygulanır. Kontrol faaliyetleri bütün işlemlerin tam ve doğru biçimde kayıt altına alındığından emin olunmasına da yardımcı olur.

*Kaynaklara ve Kayıtlara Erişimin Kısıtlanması ve Bunlarla İlgili Hesapverme Sorumluluğu*

Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkili kişilerle sınırlandırılmalı ve bunların gözetimine ve kullanımına ilişkin olarak hesapverme sorumluluğu tevdi edilip bu görev sürdürülmelidir. Kaydedilenlerle kaynakların periyodik olarak mukayesesine yönelik hesapverme sorumluluğu hataların, yolsuzluğun, suiistimal riskinin veya yetkisiz görev değişikliğinin en aza indirilmesine yardımcı olmalıdır.

*İşlemlerin ve İç Kontrolün Uygun Biçimde Dokümanite Edilmesi*

İç kontrolün, diğer işlemlerin ve başka önemli işlerin açık biçimde dokümanite edilmesi gerekir; incelemelerde kolayca belgelere ulaşılabilmelidir. Dokümantasyon yönetimin direktiflerinde, idarî politikalarda veya çalışma rehberlerinde açık ve net biçimde görünmeli; hem kağıt üstünde hem de elektronik ortamda tutulabilmelidir. Belgelerin ve kayıtların tümü doğru biçimde yönetilip muhafaza edilmelidir.



Bu örnekler, sadece, kurum yöneticilerine faydalı olabilecek çok çeşitli ve değişik kontrol faaliyetlerinin gösterilmesi anlamına gelir. Yukarıda sıralanan örnekler her alanı kapsamaz ve bir kurumun ihtiyaç duyabileceği özel kontrol faaliyetlerinin tümünü içermeyebilir.

Keza, bir kurumun iç kontrolü, o kurumun spesifik ihtiyaçlarını karşılamak bakımından kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasına olanak sağlayan esneklikte olmalıdır. Belirli bir kurum tarafından kullanılan spesifik kontrol faaliyetleri çok sayıda faktöre bağlı olarak başka kuruluşlar tarafından kullanılanlardan farklılık gösterebilir. Bu faktörler arasında kurumların karşılaştığı spesifik tehlikeler ve maruz kaldıkları riskler, amaçlardaki farklılıklar; yönetsel kararlar, organizasyonun büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlere ilişkin çevre koşulları, verilerin gizliliği ve önemi ile sistemin güvenilirliğine, yararlılığına ve performansına yönelik gereklilikler sayılabilir.

## **Bilişim Sistemlerine Yönelik Spesifik Kontrol Faaliyetleri**

- Genel Kontrol
- Uygulama Kontrolü

Bilişim sistemlerine özgü kontrol iki ana başlık altında toplanmaktadır: Genel kontrol ve uygulama kontrolü. Genel kontrolden bütün bilişim sistemlerinde –ana bilgisayar, kişisel bilgisayar, ağ sistemi ve nihai kullanıcı ortamları- yararlanır. Uygulama kontrolü ise uygulama yazılımı içindeki veri işlemlerini kapsayacak şekilde tasarlanır.

### *Genel Kontrol*

Bu tür kontrol kurum ölçekli güvenlik programının planlamasını, yönetimini, merkezi veri işlemleri aracılığıyla kontrolünü, sistem yazılımının teminini ve muhafazasını, güvenlik erişimini ve uygulama sistemi oluşturup bunu sürdürmeyi kapsar.

Özellikle de;

- Veri merkezi ve müşteri-sunucu faaliyetlerine yönelik kontrol; yedekleme (backup) ve telafi etme (recovery) prosedürleri ile iş devamlılığı (contingency) ve afet (disaster) planlamasını kapsar. Veri merkezi faaliyetlerine yönelik kontroller, iş-düzeni

(job set-up) ve programı prosedürleri ile veri operatör faaliyetleri üzerindeki kontrollerin tasarlanmasını da içerir.

- Sistem yazılım kontrolü şu hususları kapsar: veri işleme sistemi, veri tabanlı yönetim sistemleri, telekomünikasyon, güvenlik yazılımı ve ortak programlar dahil olmak üzere bütün sistem yazılımlarının temini, uygulaması ve sürdürülmesi üzerindeki kontroller.
- Sistemleri ve ağ sistemini; “bilgisayar korsanları”nın (hackers) ve diğer mütecavizlerin (trespassers) uygunsuz erişiminden ve yetkisiz kullanımdan veya personelin amaca aykırı kullanımlarından erişim güvenlik kontrolü korur. Spesifik kontrol faaliyetlerine şu hususlar dahildir:
  - bağlantı (dial-up) numaralarının değişme sıklığı,
  - kesinti durumunda yedek hatlara erişimden (dial-back access) yararlanma,
  - kullanıcıların yalnızca ihtiyaç duydukları sistem fonksiyonlarına ulaşmalarına olanak veren sınırlamalar,
  - kurum dışındaki kişilerin varlıklara/bilgisayarlara ve ağ sistemlerine erişimini engelleyen “güvenlik kalkını” (firewalls) yazılımı ile donanımı ve şifre değişim sıklığı ile kurumda daha önce çalışanlarca kullanılan şifrelerin iptal edilmesi,

- Uygulama sistemi oluşturma ve bunu sürdürmeye yönelik kontroller; yeni sistemlerin güvenli biçimde oluşturulmasına ve mevcut sistemlerde değişiklik yapılmasına dönük bir yapı sağlar. Bu kontrollara şu konular dahildir: dokümantasyon gerekleri, yürütülen projeler için yetkilendirmeler, incelemeler, testler ve faaliyetin sistemler içine yerleştirilmesinden önce hazırlık ve değişiklik faaliyetlerinin onaylanması. Kurum içinde alternatif bir hazırlık faaliyeti ticari yazılımın satın alınması olabilir; seçilen yazılımın kullanıcı ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığının kontrol edilmesi gereklidir.

#### *Uygulama Kontrolleri*

Bu kategorideki kontroller eksiksizliği, doğruluğu, yetkilendirmeyi ve uygulama süreci boyunca bütün işlemlerin geçerliliğini sağlayabilmek üzere tasarlanır. Kontroller bütün girdilerin elde edilmesini ve geçerli olmasını ve çıktıların doğru ve uygun biçimde dağılmasını sağlayacak şekilde diğer sistemlerle uygulamanın ara yüzlerine yerleştirilir. Verinin sisteme yerleştirilmesi, biçimi, mevcudiyeti ve verilerin uygunluğunu gözden geçirmek üzere sisteme bilgisayar imlâ kontrollerinin yerleştirilmesi bu tür kontrollara örnek olarak gösterilebilir.

Bilgisayar sistemleri üzerindeki genel ve uygulamaya dönük kontroller birbirleriyle bağlantılıdır. Genel kontroller uygulama kontrollerinin çalışmasını destekler, eksiksiz ve doğru bilgi işleme için her ikisine de

ihtiyaç vardır. Genel kontrolün yetersiz olması durumunda muhtemelen uygulama kontrolü de düzgün çalışmaz ve işlevsiz kalabilir.

Bilişim teknolojisinin hızla değişmesi yüzünden kontrollerin etkili hale getirilmesi gerekir. Teknolojideki değişiklikler ve bunun elektronik ticaret alanına uygulanması ve İnternet uygulamalarının yaygınlaşması yararlanılabilen spesifik kontrol faaliyetlerini ve bunların uygulanma biçimlerini değiştirmekteyse de, kontrol faaliyetlerine duyulan temel gereksinim önemini muhafaza etmektedir.

---

## **Bilgi ve İletişimler**

Bilgi kaydedilmeli ve yönetime ve kuruluş bünyesinde ona ihtiyacı olan diğer kişilere onların iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir formatta ve zaman dilimi içinde iletilmelidir.

Bir kurumun, çalışması ve faaliyetlerini kontrol etmesi bakımından iç olaylar kadar dış olaylarla bağlantılı uygun, güvenilir ve vakitli iletişimlere sahip olması gerekir. Amaçlarının tümünü başarması için kurum genelinde bilgiye ihtiyaç duyulur.

Program yöneticileri, kurumlarının stratejik ve yıllık performans planlarını gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri ve kaynakları etkin ve

verimli kullanmaya yönelik hesap verme sorumluluğu amaçlarını yerine getirip getirmediğini tespit etmek açısından hem faaliyetlere ilişkin verilere hem de finansal verilere ihtiyaç duyarlar. Örneğin; bilginin işlenmesi finansal raporların hazırlanmasını gerektirir. Bu ise satın almalar, finansal yardımlar ve sabit varlıklar ile stoklar hakkındaki verilere dayalı diğer işlemlerden ve tahsilatlardan elde edilen bir dizi geniş veriyi kapsar. Bilgi işleme, kurumun çeşitli yasalar ve düzenlemeler gereğince hukuka uygun davranıp davranmadığının tespit edilmesini de icap ettirir. Finansal bilgiye hem iç hem de dış kullanımlar için ihtiyaç duyulur. Faaliyetler hakkında karar vermek, performansı izlemek ve kaynakları tahsis etmek üzere kurum dışına periyodik raporlar ve günlük esasına göre finansal tablolar hazırlamak gerekir. Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanmalı, muhafaza edilmeli ve kişilerin görevlerini etkin biçimde ve zaman çizelgesine uygun olarak yapmalarını sağlamak üzere duyurulmalıdır.

Etkin iletişim, en geniş anlamıyla, örgüt içinde aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya ve yatay bilgi akışıyla meydana gelir. Yönetim, ayrıca, kurum içi iletişimlerin bakımından, kurumun amaçlarına ulaşmasında önemli etkiye sahip paydaşlarla iletişim kurmaya ve onlardan bilgi edinmeye dönük elverişli araçlar bulunmasını güvence altına almalıdır. Dahası, yararlı ve güvenilir bilgiye ulaşılması, kayıtların süreklilik temelinde tutulması ve bilginin iletilmesi bakımlarından etkin bir bilişim teknolojisi yönetimi yaşamsal önemdedir.

## İzleme

İç kontrol izlemesi belli bir dönem içindeki performansın kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da başka inceleme bulgularının derhal çözüme kavuşturulmasını güvence altına almalıdır.

İç kontrol, genellikle, normal faaliyetlerin akışı içinde sürekli izleme yapılmasını güvence altına almak üzere tasarlanır. İzleme süreklilik temelinde gerçekleştirilir ve kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir. İzleme; düzenli yönetimi ve gözetim altındaki faaliyetleri, karşılaştırmaları, uzlaşmaları ve kişilerin görevlerini yerine getirirken atılan diğer adımları kapsar.

Keza, spesifik bir zamanda üzerinde doğrudan odaklanılan kontrollerin etkinliği ile ilgili ayrı ayrı kontrol değerlendirmeleri yapılması da yararlı olabilir. Tekil kontrol değerlendirmelerinin kapsamı ve sıklığı öncelikle, risk değerlendirmesine ve süregelen izleme prosedürlerinin etkinliğine bağlıdır. Tekil değerlendirmeler kontrol tasarımını gözden geçirme, iç kontrolün doğrudan test edilmesi kadar öz-değerlendirme formunu da dikkate alabilir. Tekil değerlendirmeler Kurum ve Teftiş Kurulu veya bir dış denetçi tarafından da yürütülebilir. Sürekli izleme sırasında veya tekil değerlendirmeler aracılığıyla tespit

edilen yetersizlikler ve eksiklikler o işten sorumlu olan kişiye ve ayrıca, en azından o kişinin hemen üzerindeki bir yönetim kademesine bildirilmelidir. Önemli sorunlar üst yönetime iletilmelidir.

Denetim ve diğer inceleme bulgularının gerektiği şekilde çözüme kavuşturulmasına yönelik politikalar ve prosedürler iç kontrolün izlenmesi meselesinin içinde yer alır.

Yöneticiler;

- 1) denetçiler ve kurum faaliyetlerini değerlendirenler tarafından bildirilen eksiklikler ve sunulan tavsiyeler dahil olmak üzere, denetimler ve başka incelemelerden elde edilen bulguları doğru biçimde değerlendirmeli,
- 2) denetimler ve incelemelerden elde edilen bulgulara ve yapılan tavsiyelere karşılık gelen gerekli önlemleri tespit etmeli,
- 3) düzeltici önlemlerin veya yöneticinin başka bir şekilde dikkati çekilerek çözüm aranan meselelerin tümünü belirlenen bir takvim içinde tamamlamalıdır. Denetim veya diğer inceleme sonuçları yönetime bildirildiğinde çözüm süreci başlar ve bu süreç ancak;
  - 1) tespit edilen yetersizlikleri düzelten,
  - 2) iyileşmeler sağlayan veya,
  - 3) denetim bulguları ve tavsiyeleri ile ilgili olarak yönetimin tedbir almamasını mazur gösteren adımlar atıldıktan sonra tamamlanır.



**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden  
Çıkan Kitaplar**

*Denetim Terimleri/Türkçe-İngilizce-Fransızca/Çeviri/  
Sacit Yörüker*

*Vergi Konularına İlişkin Makaleler/İnceleme/  
İlker Ağca*

*İç Denetim Mesleği  
Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler/Çeviri/  
Baran Özeren*

*Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı/Çeviri/  
Sacit Yörüker*

*Performans ve Risk Denetim Terimleri/Derleme/  
Arife Coşkun*

*İyi Yönetim Uygulaması İçin Rehber/Çeviri/  
Sacit Yörüker&Gül Nogay*

*Performans Ölçüm Rehberi/Çeviri/  
Hülya Demirkaya*

*İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları/İnceleme/  
Baran Özeren*

*Yerel Yönetimlerin Denetimi/Araştırma/  
A.Yasin Karanfiloğlu*

*Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim  
Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler/Çeviri/  
Baran Özeren&C.Suat Aral*

*Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri/Çeviri/  
Safiye Kaya&C.Suat Aral*

*Dünya 'da ve Türkiye 'de Yüksek Denetim/İnceleme/  
Dr.H.Ömer Köse*

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden  
Çıkan Kitaplar**

*Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim/Çeviri/  
Ş.Alparslan Yasa&Özlem Okur Kasap*

*INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama  
Rehberi/Çeviri/  
Sacit Yörüker&Baran Özeren*

*Veri Zarflama Analizi/İnceleme/  
Armağan Tarım*

*İsveç Sayıştayı Performans Denetimi Elkitabı/Çeviri/  
Tolga Demirbaş*

*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimi ve  
Türk Sayıştayı Uygulaması/İnceleme/  
Tolga Demirbaş*

*İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesapverme  
Sorumluluğu/Çeviri/  
Sacit Yörüker*

*Performans Ölçümü  
Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler/Çeviri/  
C.Suat Aral*

*Mali Yapı ve Denetim Boyutlarıyla Afet Yönetimi/Araştırma/  
S. Emre Akdağ*

*Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından  
Performans Bilgisi/ Çeviri/  
Baran Özeren*