



Social Sciences Indexed

**International**  
**SOCIAL MENTALITY AND**  
**RESEARCHER THINKERS JOURNAL**  
Open Access Refereed E-Journal & Refereed & Indexed  
SMARTjournal (ISSN:2630-631X)



Architecture, Culture, Economics and Administration, Educational Sciences, Engineering, Fine Arts, History, Language, Literature, Pedagogy, Psychology, Religion, Sociology, Tourism and Tourism Management & Other Disciplines in Social Sciences

2019

Vol:5, Issue:19

pp.874-883

www.smartofjournal.com

editorsmartjournal@gmail.com

## **RUS KAMU KURULUŞLARININ İÇ FİNANSAL KONTROL VE İÇ DENETİM MEKANİZMASININ İNCELENMESİ**

INVESTIGATION OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT MECHANISM OF RUSSIAN PUBLIC INSTITUTIONS

**Dr. Öğr. Üyesi Leyla AKGÜN**

Iğdır Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi, İşletme Bölümü; Iğdır/ Türkiye

**Dr. Öğr. Üyesi Duygu ARSLANTÜRK ÇÖLLÜ**

Iğdır Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi, İşletme Bölümü; Iğdır/ Türkiye

**Dr. Öğr. Üyesi Polad ALİYEV**

Iğdır Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi, İşletme Bölümü; Iğdır/ Türkiye



Article Arrival Date : 25.03.2019

Article Published Date : 18.05.2019

Article Type : Research Article

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.31576/smryj.270>

Reference : Akgün, L.; Arslantürk Çöllü, D. & Aliyev, P. (2019). "Rus Kamu Kuruluşlarının İç Finansal Kontrol ve İç Denetim Mekanizmasının İncelenmesi", International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal, (Issn:2630-631X) 5(19): 874-883

### **ÖZET**

2008 yılında yaşanan küresel finansal kriz Rusya finans sistemini olumsuz yönde etkileyerek ülkede demografik istikrarsızlığa, ciddi bütçe açıklarına ve şirketlerin finansal olarak başarısız olmasına neden olmuştur. Bu kapsamda gerçekleştirilen idari ve mali reformlar özellikle devlet finansal kontrol organlarını önemli ölçüde etkilemiş ve bu organların bütçe ve vergi denetim metodolojisini hazırlarken yeni bütçe finansmanı ve yönetimi koşulları üzerine odaklanmasına neden olmuştur. Aynı zamanda yaşanan tüm olumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla kamu kuruluşlarında güvenilir bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu sistemin etkililiğinin ölçülerek geliştirilmesi için gerekli öneriler sunacak etkin bir iç denetim sisteminin kurulması zorunlu hale gelmiştir. Bu çalışmada, Rusya kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol ve iç denetimin önemi, amacı, görevleriyle ilgili bilgilere yer verilerek iç kontrol ve iç denetimle ilgili yasal çerçeve incelenmiştir. Ardından iç kontrol ve iç denetimle ilgili sorunlara ve bazı çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Kamu kuruluşları, İç Finansal Kontrol, İç Denetim

### **ABSTRACT**

The global financial crisis experienced in 2008 has negatively affected the Russian financial system and caused serious budget deficits and demographic instability in the country and financial failures of companies. In this context, the administrative and financial reforms carried out, particularly the state financial control institutions, were significantly affected and made them focus on new budget financing and management conditions while preparing the budget and tax audit methodology. At the same time, in order to eliminate all negative impacts of the experienced crisis, it has become mandatory to establish an effective internal audit system that will provide necessary recommendations for the improvement of the effectiveness of a reliable internal control system in public institutions and to improve the efficiency of the system by measuring this efficiency. In this study, by giving a wide coverage to the information regarding the aims and the tasks and the importance of internal financial control and internal audit in Russian public

institutions, the legal framework related to internal control and internal audit has been examined. Then, internal control and problems concerned with internal control and some suggestions on possible solutions are given.

**Keywords:** Public Institutions, Internal Financial Control, Internal Audit

## 1. GİRİŞ

Rusya Federasyonu'nda yaşanan radikal sosyoekonomik ve ekonomik yönetim yöntemlerindeki değişiklikler, finansal yönetimin en önemli araçlarından biri olan kamu finansal kontrolünün dönüşümünü kaçınılmaz kılmıştır. Özellikle Rusya'nın serbest piyasa ekonomisine geçişiyle birlikte mal ve nakit akışlarının finansal ve ekonomik olarak düzenlenmesi kapsamında daha etkili bir kamu finansal kontrol sisteminin oluşturulması ihtiyacı gündeme gelmiştir (Terehova, 2007: 47).

Kamu finansal kontrolü, kamu parasal ve parasal olmayan diğer kaynakların yönetiminde hata ve suiistimallerin belirlenmesi, önlenmesi ve bastırılması ve kamu kuruluşlarında finansal ve ekonomik mevzuat ihlaller ile finansal ve ekonomik faaliyetlerin yönetimindeki eksikliklerin saptanmasını kapsayan mevzuatla belirlenmiş bir faaliyettir (Aleksandrova & Başkaykina, 2004: 24). Bu kapsamda kamu finansal kontrolünün odak noktasını özel ve kamu üretiminin geliştirilmesi, bilimsel ve teknik gelişmelerin sağlanması, sanayinin modernizasyon hızının artırılması ve ürün kalitesinin iyileştirilerek hacminin genişletilmesi oluşturmaktadır. Ayrıca kamu finansal kontrolü, finansal kaynakların toplanması, dağıtımı ve kullanımı gibi mali faaliyetlerin tüm aşamalarında yerini alarak ülke ekonomisi ve finans sisteminin eksiksiz işleyişini sağlamaktadır (Boklina & Paulov, 2018: 129).

Esas amacı, mevzuat ilkeleriyle ilgili ihlallerin çok geç olmadan tespit edilmesi ve maddi kaynakların tasarruflu ve etkin bir şekilde kullanılmasının sağlanması olan kamu finansal kontrolü, kamu kuruluşlarında katlanılan zararlarla ilgili tazminat sağlanmasına ve gelecekte bu tarz ihlallerin yaşanmaması için gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olmaktadır (Çeryapina, 2016: 341). Tüm bu gerekçeler değerlendirildiğinde ekonomik yönetim sürecinin dönüştürülmesi için gerekli temel şartlardan biri ve aynı zamanda ekonomik gelişim ve stabilizasyonun sağlanması için ihtiyaç duyulan en önemli faktörün kamu finansal kontrolü olduğu ve bu faaliyetin güncelliğini her dönem koruduğunu söylemek mümkündür (Boklina & Paulov, 2018: 129).

Rusya Federasyonu Muhasebeciler Odasının resmi web sitesinde yer alan bilgilere göre, 2016 yılında bütçe harcamalarıyla ilgili yapılan hileler toplam 1053,0 milyar ruble olarak gerçekleşmiştir. Bu hilelerin 116,5 milyar rublesinin muhasebeleştirme ve finansal raporlama, 36,76 milyar rublesinin ise bütçe fonlarının verimsiz kullanılmasıyla ilgili faaliyetlerden kaynaklandığı görülmektedir. Kamu sektöründe gerçekleştirilen reformlar döneminde ise bütçe harcamalarıyla ilgili hilelerin toplam miktarının 3,4 trilyon ruble olduğu tespit edilmiştir (Bergal & Fedçenko, 2017: 65). Aynı zamanda Rusya Maliye Bakanlığının bütçeyle ilgili istatistiklerine göre Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH)'nın 2017 yılında %0,6, 2018 yılında %1,7 artış gösterdiği, 2019 yılında ise %2,1 artış göstereceği ve 2017 yılında bütçe açığının GSYH'nin %2'ni oluşturduğu tespit edilmiştir. Gerçekleştirilen yüksek tutarlı bütçe hileleri ve son üç yılda GSYH'da yaşanan düşük büyüme oranlarına ilişkin tüm bu veriler, kamu finansal kontrol mekanizmasının geliştirilmesinin bir gereklilik olduğunu ortaya çıkarmıştır (Gvarliani, Tomskih & Oborin, 2017: 34). Bu doğrultuda özellikle üzerinde önemle durularak geliştirilmesi gereken konu ise, kamu finansal kontrol türlerinden iç kontroldür. Rusya Federasyonu kamu sektöründe iç kontrol, yönetimle ilgili kararların alınıp yerine getirilmesindeki tüm aşamalarda yer almaktadır. İç kontrolün etkililiğinin ölçülmesi ve iç kontrol sisteminin geliştirilip, verimliliğinin artırılması yönünde gerekli önerilerin sunulmasında ise iç denetime çok önemli görev düşmektedir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim arasında ayrılmaz bir bağ söz konusudur.

Rusya Federasyonu'nda kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili yaşadıkları problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri geliştirmek üzere hazırlanan bu çalışma, söz konusu amacı gerçekleştirmek üzere dört bölümden oluşturulmuştur. Konuya genel bir bakışın yer aldığı

giriş bölümünü takiben, Rusya kamu sektöründe iç kontrol ve iç denetim faaliyetiyle ilgili ayrıntılı bilginin verildiği yasal çerçeve kısmına değinilmiş, karşılaşılan sorunlar ve bazı çözüm önerilerine yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

## 2. RUSYA KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ FİNANSAL KONTROL VE İÇ DENETİMİLE İLGİLİ YASAL ÇERÇEVE

Rusya Federasyonu'nda kamu iç finansal kontrolü, hükümet adına Mali ve Bütçe Federal Gözetim Kurumu tarafından yerine getirilmektedir. Rusya Federasyonu'nda kamu iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili ilk gelişme 1998 yılında kamu finansal kontrolünü yerine getiren Maliye Bakanlığı müfettişleri tarafından denetim departmanlarının kurulmasıyla yaşanmıştır. 2004 yılından itibaren ise Maliye Bakanlığı müfettişleri Mali ve Bütçe Federal Gözetim Kurumu bünyesine alınarak faaliyetlerini bu kurum nezdinde yürütmeye başladılar. Mali ve Bütçe Federal Gözetim Kurumu düzenlemeleri, birbirini takip eden kontroller zincirinden oluşan müteakip kontrolü temel kontrol türü olarak kabul etmiştir. Müteakip kontrol federal bütçe ve bütçe dışı fonlar ve mali varlıkların yasalara, amaçlara uygun ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi yönünde faaliyetleri kapsamaktaydı.

2014 yılında Rus Hükümeti ülkedeki kamu iç finansal kontrol ve denetimini düzenlemek amacıyla Mali ve Bütçe Federal Gözetim Kurumunun finansal ve bütçe işlemleriyle ilgili yetkilerini artıran yeni düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemeyle kurum, yöneticilerin bütçe fonlarının iç finansal kontrolü ve iç denetimiyle ilgili faaliyetlerini değerlendirmek ve iç finansal kontrol ile iç denetimin yürütülmesine ilişkin tavsiyeler sunmakla görevlendirilmiştir. Aynı zamanda söz konusu bu düzenlemeye göre finans ve bütçe alanında kontrol, ağırlıklı olarak revizyonlar şeklinde gerçekleştirilmekteydi (Kolesnik, 2015: 34).

Rusya'da iç finansal kontrol sisteminin reformu 2013 yılında hazırlanan program aracılığıyla gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Kamu finansal yönetimine odaklı olan bu Program uluslararası ilkelerle uyumlu bir şekilde finansal yönetimin geliştirilmesi ve bu amaca yönelik faaliyetlerin önemini artırılmasını kapsamaktaydı. Programa göre, kamu kuruluşlarında kalitenin yükseltilmesi için bir bütün olarak faaliyet gösterebilecek finansal kontrol ve denetim sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir. Bu durum iç finansal kontrolün, iç finansal kontrol sistemi ile bütçe raporlarının güvenilirliği ve doğruluğunun bağımsız olarak değerlendirilmesine yönelik yapılan iç denetimle tamamlanması, iç denetimin de üzerinde durulması gereken önemli bir konu olduğunu gündeme getirmiştir.

İç finansal kontrol ve iç denetimin kalitesinin yükseltilmesine yönelik 2013 yılında hazırlanan program kapsamında iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili düzenleyici ve metodolojik çerçevenin geliştirilmesi ve iç denetimin risk odaklı olarak planlanması önerilmekteydi. Bu programa göre iç finansal kontrol, iç denetim ve bütçe fonlarının kullanılmasında uygulanacak yeni yöntem ve yaklaşımlar sayesinde 2015 yılında tüm kamu kuruluşlarında etkin bir iç finansal kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması planlanmaktaydı. Fakat 2014 yılının Nisan ayında Program yürürlükten kaldırılarak yerini 31.12.2020 yılına kadar iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili yürürlüğe girecek yönetmelik ve düzenlemeleri öngören yeni Devlet Finansal Kaynakları ve Finansal Piyasaların Yönetilmesi Programı almıştır. Bu Programın amacı, uzun vadeli, dengeli ve düzenli bir bütçe sisteminin kurulması, devlet fon yönetiminin geliştirilmesi ve ulusal ekonominin gelişimi yönünde finansal piyasanın etkin bir şekilde işleyişinin sağlanması olarak belirlenmiştir (Yakuşina, 2016: 43).

17 Mart 2014 tarihinde alınan 193 sayılı Hükümet Kararına göre iç finansal kontrol ve iç denetim kavramları daha net bir şekilde açıklanarak, iç denetim sonucu hazırlanması gereken rapor şekli ve bu alanda yetkili olan kişilerin sorumlulukları belirlenmiştir. Bu karar ekseninde 19 Ocak 2015 tarihinde Rusya Maliye Bakanlığı tarafından iç finansal kontrol ve iç denetimin gerçekleştirilmesine dair önerileri içeren 02-11-05/932 sayılı kılavuz hazırlanmıştır. Bu gelişmeler akabinde 7 Eylül

2016 tarihinde bütçe fonları, bütçe gelirleri ve bütçe açığıyla ilgili yönetim faaliyetinin yürütülmesi için tekdüze bir yaklaşımın oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığının 356 sayılı kararıyla “İç Finansal Kontrolün Gerçekleştirilmesiyle İlgili İlkeler” düzenlenmiştir (Neustroeva, 2016: 597). Bu düzenleme, iç finansal kontrol faaliyetinde tekdüzeliği gerektirmenin yanı sıra iç bütçe prosedürlerini geliştirerek, kontrol yöntemlerini yeniden düzenleyerek (her işleme göre gerçekleştirilen kontrolü gerektiren tam yöntem ve toplu işleme göre gerçekleştirilen kontrolü gerektiren seçmeli yöntem) sınıflandırmıştır.

Konuya ilişkin bir diğer gelişme Nisan 2016 yılında Maliye Bakanlığı tarafından kamu sektöründe iç finansal kontrol, iç denetim ve finansal yönetimin geliştirilmesi amacıyla hazırlanan Konsept ile gerçekleşmiştir. 2013 yılında hazırlanan Programın ilkeleri, iç denetim standartları, Yüksek Denetim Kurumları Örgütü tarafından hazırlanan standartlar ve uluslararası deneyimlere dayanarak hazırlanana Konsept, kamu kuruluşlarında finansal kaynakların etkin kullanımını öngörmekteydi (Kolesnik, 2017: 49). Konseptin amacı, finansal yönetiminin kalitesinin yükseltilmesi, fon ve kaynakların verimli kullanılması ve bütçe harcamalarının verimliliğinin artırılması yönünde kamu kuruluşlarında iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması olarak belirlenmiş ve iç kontrol ve iç denetim sistemi kurulurken risk yönetim unsurlarının göz önünde bulundurulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Böylece sağlıklı bir risk yönetimi ile her işlem için gerçekleştirilen kontrol yerine, işlemlerin yerine getirilmeme veya yanlış yerine getirilme riskinin minimize edilmesi hedeflenmiştir (Mişanova & Graçeva, 2016: 1109).

Finansal iç kontrol ve iç denetimle ilgili en önemli düzenlemelerden bir diğeri ise, Bütçe Kanunudur. 31.07.1998 yılında yürürlüğe giren Bütçe Kanununda iç finansal kontrol ve iç denetim kavramlarına ilk kez Aralık 2008 yılında yapılan değişikliklerle yer verilmiştir (Ogorodnikov, 2018: 272). Bütçe Kanunda kamu finansal kontrolüne ilişkin önemli değişiklikler ise, 23.07.2013 tarihinde yapılmıştır. Yapılan değişiklikler, Bütçe Kanunu maddelerinin nicel olanlarından çok nitel olanlarıyla ilgili olmasının yanı sıra bütçe sektöründeki kuruluşları birçok örgütsel faaliyetle yükümlü kılmıştır. Ayrıca kanununda “iç” ve “dış” finansal kontrol kavramlarının eklenmesiyle kamu finansal kontrol yöntemleri ve denetime tabi birimlerin yasal olarak belirlenmesi, kamu denetimini yürüten kişilerin yetkilerinin sınırlandırılması, bütçe fonları, bütçe gelirleri ve bütçe açığının finansman kaynaklarının yöneticilerinin yetkilerinin belirlenmesi şeklinde önemli bir değişiklik daha yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler sayesinde bütçe biriminin iç ve dış denetimi, birimin amacı, görevleri ve verimliliğiyle ilgili kavramlar açıklığa kavuşturulmuştur. Değişiklikler öncesi iç denetim kavramı, finansal kontrol görevini ve üretim kaynaklarının kullanım verimliliğinin incelenmesi görevini yerine getiren birim veya çalışan olarak algılanmaktayken, değişiklikler sonrası artık iç ve dış kontrol arasındaki fark ve tüm birimlerin yetki ve sorumlulukları net bir şekilde ortaya koyulmuştur (Mişanova & Graçeva, 2016: 1106).

Yeni düzenleme ile üzerinde değişiklik yapılan Bütçe Kanununun 160.2-1 maddesine göre bütçe fonlarının yönetiminden sorumlu kişilerin görevleri; bütçenin hazırlanmasına ilişkin prosedür ve iç standartlara uyum sağlanması, bütçe raporlarının hazırlanması ve bütçe fon kullanımının verimliliğinin artırılması yönünde önlemlerin alınması olarak belirlenmiştir (Juklineç, 2015: 56).

2016 yılında Bütçe Kanununda yapılan değişikliklerle ise, kamu kuruluşları için finansal kontrol ve iç denetimin iç finansal kontrol standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda öncelikle denetimi yapılan birimlerin sınıflandırılmasında tek tip yaklaşımın sağlanması amacıyla, kontrolle ilgili tedbirlerin planlanması standardı ve kontrol sürecinde tespit edilen ihlallerin sınıflandırılması standardının hazırlanması gerekmektedir (Gvarliani vd., 2017: 39).

### 3. RUSYA FEDERASYONU KAMU KURULUŞLARINDA İÇ FİNANSAL KONTROL, İÇ DENETİM VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol, finansal yönetimin sonuçlarını etkileyebilecek olumsuz olayların oluşumunun minimize edilmesine yönelik kural ve prosedürleri baz alan bir süreçtir. İç kontrol, kamu kuruluşlarında finansal yönetimi yerine getiren yöneticiler ve çalışanlar tarafından yürütülmektedir (Nazarmatova & Omarova, 2016, s. 121). Bu doğrultuda kamu kuruluşlarındaki yöneticiler finansal yönetim faaliyetini yerine getirirken aşağıda sıralanan görevleri yerine getirmekle sorumludurlar (Omarova, 2016: 136):

- ✓ Bütçe kurumlarının amaçlarının belirlenmesi ve stratejik planların hazırlanıp hayata geçirilmesi,
- ✓ Bütçe kurumlarının amaçlarına ulaşmasını tehlikeye atan risklerin değerlendirilip yönetilmesi,
- ✓ Bütçe kurumlarının amaçlarının yerine getirilmesi yönünde devlet fonlarının planlanıp yönetilmesi,
- ✓ Devlet fonlarının kullanımında şeffaflık ve yasalara uyulup uyulmadığının saptanması,
- ✓ Tüm finansal operasyonların gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi,
- ✓ Yolsuzlukla mücadeleyle ilgili prosedürlerin gerçekleştirilmesi,
- ✓ Finansal yönetim ve kontrol sisteminin, iç denetim tavsiyeleri doğrultusunda geliştirilmesi.

Yukarıda sıralanan maddelerden de anlaşıldığı üzere, kamu kuruluşlarında iç kontrolün amacı bütçeyle ilgili yasal mevzuata uyulup uyulmadığının denetlenmesi, bütçe hazırlanırken iç standartların ihlalinin önlenmesi ve bütçe fonlarının tutumlu ve verimli kullanımı yönünde gerekli önlemlerin alınmasıdır (Demidov, 2017: 126). Bu amaç ekseninde iç finansal kontrol finansal yönetimin etkinliğini karakterize eden ve daha önce tespit edilerek planlanan göstergelere ulaşım düzeyinin belirlenmesi, bütçe ve finansal raporlamada bütünlük ve dürüstlüğü sağlanması ve bütçe fonlarının etkin kullanımı ilkesinin uygulanması gibi görevleri yerine getirmektedir (Bazarova & Dorjjeva, 2016: 191). Kamu sektöründe iç finansal kontrol sisteminin kurulması için:

- ✓ Finansal yönetimin yerine getirilmesi için iç standartların belirlenmesi,
- ✓ İç finansal kontrolü yerine getiren kişilerin görevleriyle ilgili talimatların verilmesi,
- ✓ Yöneticilerin bilgi ve becerileriyle ilgili yeterlilik şartlarının belirlenmesi,
- ✓ Kurumsal etik ilkelerinin belirlenmesi,
- ✓ İç finansal kontrolün planlanması ve yerine getirilmesi süreciyle ilgili düzenleyici belgelerin hazırlanıp onaylanması,
- ✓ Çeşitli yönetim düzeyleri, kurum içi çalışanlar ve alt birimler arasında etkileşimin sağlanması gibi koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir (Vasina, Danilov & İvanova, 2018: 163).

İç finansal denetimin ise birbiriyle yakından bağlantılı olan beş bileşeni mevcuttur. Bu bileşenler: kontrol ortamı, risklerin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi temini ve gözlemdir (Majajihov, Kostarnova & Bubnova, 2017: 159).

Kontrol ortamı, işletme yönetim ve çalışanlarının iç kontrolün önemi ve gelişimine dair tutum ve davranışlarını karakterize eden süreçleri kapsamaktadır. Kontrol ortamı bileşenleri arasında organizasyon yapısı, personel politikası ve yönetim ile çalışan etiği yer almaktadır.

Risklerin değerlendirilmesi, işletme faaliyetinde oluşabilecek risklerin tespit edilip değerlendirilerek ortadan kaldırılması veya kısıtlanması yönünde denetim prosedürlerinin hazırlanmasıyla ilgili faaliyetleri içermektedir (Titova, 2011: 41).

Kontrol faaliyetleri, işletmenin yönetimiyle ilgili yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve saptanan hedeflere ulaşarak risklerin yönetimi için işletme yönetiminin uyguladığı kontrol prosedürleri setini oluşturmaktadır. Kontrol prosedürleri, yetkilendirme ve onaylama, yükümlülüklerin tespiti, fon kullanımının denetimi, gerçekleştirilen operasyonların doğruluğunun denetimi, raporlarda yer alan bilgilerle gerçek bilgilerin karşılaştırılması ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesiyle ilgili işlemleri kapsamaktadır (Jukov & Jukova, 2014: 26).

Bilgi temini, kararların alınması için gerekli bilginin toplanması, belgelendirilmesi ve aktarılması süreçlerini içermektedir. İşletme yönetim ve çalışanları doğru kararların alınması, operasyonların gerçekleştirilmesi ve denetimin sağlanması için tam, zamanında, doğru finansal ve finansal olmayan iç ve dış bilgiye ihtiyaç duymaktadır.

Gözlem, finansal iç kontrolün kalitesini inceleyen süreçtir. Sistematik gözlem işletme yönetim ve çalışanlarının yükümlülüklerini yerine getirirken yanlış, etik dışı, ekonomik olmayan ve verimsiz işlemlerin ortadan kaldırılması yönünde yerine getirdikleri faaliyetleri içermektedir (Anfyorova & Grekova, 2017: 25).

İç finansal denetim, başarılı finansal yönetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen iç finansal kontrolün etkililiğini değerlendirmek için yürütülen faaliyetlerdir. Kamu sektöründe iç denetim, kamu kuruluşlarında finansal iç kontrolün etkililiği ve güvenilirliğini bağımsız bir şekilde değerlendiren, devlet programları kapsamında yürütülen faaliyetlerin başarı düzeyini inceleyen, finansal ve bütçe raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğini araştıran ve risk yönetiminin etkililiğini artıran faaliyetleri kapsamaktadır (Şkodinskiy & Kondrateva, 2016: 37). bu doğrultuda iç denetimin amacı, finansal kontrolün geliştirilmesi yönünde önerilerin sunulması, yönetim, bütçe ve muhasebe raporlarının kurallara uygun hazırlanıp hazırlanmadığının kontrolü ve bu yönde gerekli önerilerin hazırlanması ve bütçe harcamalarının etkin kullanımı ve prosedürlerin optimizasyonu konusunda gerekli tavsiyelerin verilmesidir (Konstantinova, 2017: 196).

İç denetim, özel olarak bağımsız bir birime bağlı yetkili bir uzman veya üst kuruluşun iç denetim bölümü tarafından veya bu hizmeti sunan dış kuruluşlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kamu kuruluşlarında iç denetim ayrıca görevlendirilmiş olan uzman kişiler tarafından kamu kuruluşlarındaki alt birimlere uygulanmaktadır. İç denetim işlemi gerçekleştirilirken uzmanlar tarafından dikkate alınması gereken birçok düzenleme mevcuttur. Nitekim “İç denetim faaliyetini düzenleyen belgeler” aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- ✓ İç denetim birimine ilişkin düzenlemeler,
- ✓ İç denetçilerin görevlerini yerine getirirken uymaları gereken etik kurallar,
- ✓ İç denetim birimi çalışanlarının iş tanımlarını içeren düzenlemeler,
- ✓ Denetim planlaması, raporların düzenlenmesi, gerekli önerilerin hazırlanması ve denetimin kalitesinin değerlendirilmesiyle ilgili denetim kuralları,
- ✓ İç denetimin yürütülmesinde kullanılan teknik, standart ve yönetmelikler (Vasina & İvanova, 2017: 219).

Tüm bu düzenleme ve kurallara rağmen kamu sektöründe iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar metodolojik sorunlar, örgütsel sorunlar, ve ekonomik ve siyasi sorunlar olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

İlk sorun grubunu oluşturan metodolojik sorunların başında iç finansal kontrol ve iç denetim sürecinde tespit edilen hata ve eksiklerin sınıflandırılmasının yapılabilmesi için yeterli bilimsel temelin olmaması gelmektedir. Bu durum ise, kuruluşlar açısından denetimde risk odaklı

yaklaşımın uygulanmasında zorluklara neden olmaktadır. İç finansal kontrol, iç denetim ve kamu finansal kontrol arasındaki bilgi transferinin sağlanması için gerekli metodolojik temelin eksikliği ise bu grubu oluşturan bir diğer önemli sorunu oluşturmaktadır (Usenko, 2015: 96).

Örgütsel sorunlar, bütçe sektöründe iç finansal kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmasına dair çeşitli yöntemlerin uygulanmasıyla ilgili yasal sınırlandırma, iç denetçilerin bağımsızlığını sağlayan mekanizmaların eksikliği ve kalifiye personel yetersizliği gibi sorunları kapsamaktadır. Bütçe harcamalarının etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik kriter ve göstergeler ile ortak bilgi bankasının eksikliği de örgütsel sorunlar arasında yer almaktadır (Voronçenko, 2015: 69). Örgütsel açıdan iç finansal kontrol ve iç denetim alanında karşılaşılan bir diğer önemli sorun ise tedariklerle ilgili etkin olmayan bir denetim sisteminin sıklıkla mevzuat ihlallerine neden olmasıdır. Özellikle gereksiz tedarik planlaması, bütçe fonlarının verimsiz kullanımı ve bazı kuruluşların daha basit tedarik prosedürleri uygulaması sorunun boyutunu daha da genişletmektedir.

Ekonomik ve siyasi sorunlar incelendiğinde kurum yöneticileri ve sorumlu kişilerin iç finansal kontrol ve iç denetim faaliyetine verdiği önemin düşük seviyede oluşu ve finansman yetersizliği önemli sorunlar arasında yer almaktadır.

Kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili karşılaşılan diğer bir önemli sorun ise denetim sıklığının orantısızlığıdır. Nitekim bazı kamu kuruluşları sıklıkla kontrole tabi tutulurken, bazıları ise uzun süre kontrol edilmemektedir. Bu kapsamda denetime tabi kuruluşun seçiminde yaşanan düzensizlikler ve standart bir yaklaşımın olmaması, daha fazla bütçe fonuyla ilgili işlemleri kontrol etmek adına büyük ölçeklerde para hareketliliğinin gerçekleştiği kuruluşların kontrole tabi tutulmasına neden olmaktadır (Ageeva & Magomedov, 2017: 152).

#### 4. SONUÇ

Uluslararası deneyimler iç finansal kontrol ve iç denetimin devlet yönetiminin önemli bileşenleri haline geldiğini göstermektedir. Son dönemlerde özellikle bu bileşenlerin dış kamu denetimiyle olan etkileşiminin arttığı ve bu süreçte kurumsal yaklaşımların daha sık olarak kullanıldığı gözlemlenmektedir. Bu ekseninde kamu finansal kaynaklarının iç finansal kontrol ve iç denetiminin yapılması, modern ekonomiyle uyumlu olma açısından önemli bir gösterge olarak değerlendirilmektedir.

Özellikle Rusya Federasyonu'nda yaşanan bütçe sıkıntıları, açığı ve kamu hizmetlerinin finansmanında görülen sıkıntılar bütçe fonlarının daha ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımını gerektirmektedir. Bütçe fonları ve genel olarak tüm finansal kaynakların etkin kullanımı kamu sektöründe yaşanan sorunlarla mücadele açısından büyük önem taşımaktadır. Bütçe fonları ve finansal kaynakların etkin kullanımı için dinamik olarak çalışan bir iç kontrol ve iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda konuya ilişkin hazırlanan yasal düzenlemeler ve kamu finansal iç kontrol ve denetimin geliştirilmesi yönünde gerçekleştirilen faaliyetlere rağmen kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili birçok sorunla karşılaşıldığı görülmektedir.

Rusya Federasyonu'nda devletin yönetim sisteminin geliştirilmesi, dünya standartlarıyla uyumlaşma ve iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili yaşanan sorunların ortadan kaldırılması amacıyla kamu finansal kontrolünün gerçekleştirilmesi yönünde yeni yaklaşımların oluşturulması, kamu finansal kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesi ve gerekli bilimsel ve metodolojik desteğin sağlanması gerekmektedir. Aynı zamanda Rus kamu iç finansal kontrol ve iç denetim sisteminin geliştirilmesi ve ilgili sorunların çözümüne yönelik olarak denetimin amaç ve görevlerini göz önünde bulundurarak bütçe harcamalarının etkinliğinin değerlendirilmesiyle ilgili kriter ve göstergelerin oluşturulması, otomasyona bağlı tek bir bilgi tabanının tasarlanması gerekmektedir. Bununla birlikte iç finansal kontrol ve iç denetimle ilgili kadronun kalifikasyonunun yükseltilmesi için eğitim programlarının hazırlanması ve gerekli desteğin sağlanması önemli çözüm önerileri arasında yer almaktadır. Kamu kuruluşlarında iç finansal kontrol ve iç denetimin geliştirilmesi

yönünde alacak ve borçlar, finansal disiplin, tedarik kalitesi, varlıkların etkin kullanımıyla ilgili finansal ihlallerin tespitini sağlayacak kontrol faaliyetinin planlanmasıyla ilgili riske odaklı tek bir standardın hazırlanması da etkin bir çözüm olarak değerlendirilebilir. Bu yönde üzerinde önemle durulması gereken diğer bir konu tedariklerle ilgili bazı kuralların getirilmesi gerekliliğidir. Bu kurallar, alımlarla ilgili ön kontrol faaliyetinin sürekli uygulanacak gözlemlere dayanarak geliştirilmesi, alım işleminin gerçekleştirilebilmesi için başlangıç fiyatın geçerliliğinin incelenmesi, siparişi tarafın iç belgelerinin kontrolü, parasal varlıklar ve bütçe kurumunun finansal durumuna dayanarak minimum ve maksimum katsayıların belirlenmesi gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

İç finansal kontrol ve iç denetim sisteminin gelişimi Rusya Federasyonu bütçesini olumsuz yönde etkileyecek işlemleri minimize etmekle birlikte kamu kuruluşlarında iç denetimin rasyonalizasyonu bütçe fonlarından sorumlu olan tüm yetkili kişileri dürüst bir şekilde çalışmalarını yönünde teşvik edecektir. Aynı zamanda önerilen çözüm yollarının kamu kuruluşlarında yolsuzluk, bütçe fonlarının kontrolsüz kullanımı ve ulusal kaynakların israfıyla mücadele açısından etkili olacağı öngörülmektedir.

### KAYNAKÇA

Ageeva, Yu.A. & Magomedov, İ.R. (2017). “Kontrol-Denetim Faaliyetiyle İlgili Reform Sürecinde Rusya Federasyonu’ndaki Kuruluşlarda İç Finansal Kontrolün Geliştirilmesi”, Hukuk, Ekonomi ve Yönetimle İlgili Güncel Sorunlar isimli XI. Uluslararası Bilimsel Konferansı, 5 Nisan, Bilim ve Aydınlanma Kuruluşu, 151-153, Rusya: Penza.

Aleksandrova, E.İ. & Başkaykina, N.A. (2004). “Devlet Finansal Kontrolü ve Bütçe Fonlarının Kullanımında Performans Denetiminin Oluşturulması”, Finans ve Kredi Dergisi, 20(158): 24-32.

Anfyorova, E.V. & Grekova, V.A. (2017). “Kamu Sektöründe İç Finansal Kontrol Sisteminin Gelişimi, Nauka-Rastudent Dergisi, 5(41): 23-26.

Bazarova, D.B. & Dorjjeva, İ.Ç. (2016). “Devlet İç Finansal Kontrolü Sorunları”, Baykal Bölgesinin İlimi Sorunları, Tahkim Prosedür Kodunun Modernizasyonunun Teknolojik Yönü ve Tarım Alanlarının Geliştirilmesi Konferansı, 1-5 Şubat, V.R. Filppova adına Buryat Devlet Tarım Akademisi, 189-192, Rusya: Ulan Ude.

Bergal, E.V. & Fedçenko, E.A. (2017). “Devlet İç Finansal Kontrolünün Düzenlenmesinin Metodolojik Yaklaşımları”, Kamu Denetimi: Hukuk ve Ekonomi Dergisi, 3(4): 64-71.

Boklina, O.A. & Paulov, P.A. (2018). “Rusya Federasyonu’nda Devlet Finansal Kontrol Sisteminin Gelişim Sorunları”, Modern Bilimsel Araştırma ve Gelişmeler Dergisi, 3(20): 129-132.

Çeryapina, V.V. (2016). “Devlet Finansal Kontrolünün Gelişim Sorunları”, Bilim Dergisi, 5-1(19): 341-344.

Demidov, M.V. (2017). “Rusya Bütçe İlişkilerinde İç ve Dış Devlet Finansal Denetimi”, Bilimsel Teori Dergisi, 6: 124-127.

Gvarliani, T.E; Tomskih, S.A. & Oborin, M.S. (2017). “İç Devlet Finansal Kontrolünün Geliştirilmesi Mekanizması”, Rusya ve Yurtdışında Hizmet Dergisi, 11-8(78):32-44.

Juklineç, İ.İ. (2015). “Kaynakların Verimli Kullanım Mekanizması Olarak Kamu ve Ekonomik Birimin Finansal Kontrol Sistemi”, St. Petersburg’da Eğitim Dergisi, 1(1): 54-65.

Jukov, A.M. & Jukova, A.G. (2014). “Kamu Sektöründe İç Finansal Kontrolün Kurulmasıyla İlgili Süreç Yaklaşımı”, Etkili Yönetim Sistemi: Kalite, Yenilik, İstikrarlı Gelişim Dergisi, 1(4): 25-28.

Kolesnik, A.L. (2015). “İç Finansal Kontrolün Ukrayna ve Rusya’daki Gelişimi, İç Denetimin Ortaya Çıkışı”, Ekonominin Yenilikçi Gelişimi Dergisi, 2(26): 32-42.



- Kolesnik, A.L. (2017). “Devlet Kurumlarında İç Denetimin Metodolojisi”, Raporlama, Analiz, Denetim Dergisi, 1: 47-55.
- Konstantinova, N.A. (2017). “Kamu İç Finansal Kontrol Sisteminde İç Kontrol Faaliyeti Etkililiğinin Değerlendirilmesi”, Rusya Devletinin Tarihsel Gelişimi Konferansı, 3 Şubat, Rusya Federasyonu Başkanı'na Bağlı Rusya Ulusal Ekonomi ve Kamu Yönetimi Akademisi, 194-198, Rusya: Çebaksarı.
- Majjihov, A.A.; Kostarova, E.V. & Bubnova, M.E. (2017). “Rusya Acil Durumlar Bakanlığında İç Finansal Kontrolün Kurulmasıyla İlgili Sistemsel Yaklaşım”, Kabardino-Balkar Bilimsel Merkezi Dergisi, 6(80): 158-163.
- Mışanova, E.V. & Graçeva, A.A. (2016). “Bütçe Sektöründe İç Finansal Kontrol ve İç Denetimin Kurulması ve Gelişimi: Yasal Çerçeve”, Ceza Politikası ve Uygulama Sorunları Konferansı, 24-25 Kasım, Hukuk ve Ödeme Yürütme Federal Hizmeti Yönetimi Akademisi, 1102-1110, Rusya: Moskova.
- Nazarmatova, K.M. & Omarova, Z.A. (2016). “Devlet Yönetim Sektöründe İç Denetimin Oluşum ve Gelişimini Sağlayan Faktörler”, Bilimin İstikrarlı Gelişimi İçin Yenilikçi Paradigma: Teori ve Uygulama isimli Uluslararası İlmî-Pratik Konferans, 15-16 Aralık, Uluslararası Yönetim, Hukuk, Finans ve İşletme Akademisi ve Kırgızistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, 121-124, Rusya: St. Petersburg.
- Neustroeva, N.N. (2016). “Kamu Otoritesinin İç Denetimdeki Önemi (Ceza Organları ve Kuruluşları Bakımından)”, Yeni Ekonomik Koşullarda Rusya Federasyonu'nun Sosyo-Ekonomik Gelişimi isimli II. Uluslararası bilimsel-Pratik Konferans, 19 Kasım, Kirov İleri Eğitim Enstitüsü, 593-599, Rusya: Moskova.
- Ogorodnikov, A.P. (2018). “Kamu Kuruluşlarında İç Finansal Kontrol ve İç Denetimin Oluşturulması”, Tarihi İktisadi Araştırmalar Dergisi, 9(2): 267-282.
- Omarova, Z.A. (2016). “Devlet Yönetim Sektöründe Kamu İç Finansal Kontrol”, Bilimin İstikrarlı Gelişimi İçin Yenilikçi Paradigma: Teori ve Uygulama İsimli Uluslararası İlmî-Pratik Konferans, 15-16 Aralık, Kırgızistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı, 135-138, Rusya: St. Petersburg.
- Şkodinskiy, S.V. & Konsrateva, E.A. (2016). “Dış Kamu Denetiminin Etkinliğinin Artırılması Yönünde Dış Kamu Denetim Organlarıyla İç Kamu Denetim Organları Arasındaki İşbirliği: Esaslar ve Yurtdışı Deneyim”, Kamu Denetimi: Hukuk ve Ekonomi Dergisi, 4: 35-42.
- Trehova, T.B. (2007). “Rusya Federasyonu'nda Devlet Finansal Kontrolünün Gelişimindeki Temel Yönler”, Finans ve Kredi Dergisi, 35(275): 47-55.
- Titova, L.N. (2011). “Devlet Yönetiminde Finansal Yönetim Sistemi: İç Kontrol ve Denetim”, AKSOR Dergisi, 2(17): 39-46.
- Usenko, O.İ. (2015). “Rusya Federasyonu Kamu Kuruluşlarında Finansal Kontrol Sisteminin Temeli Olarak Bütçe Sektöründe İç Finansal Kontrol Modeli”, G.V. Plehanova adına Rusya Ekonomi Üniversitesi Dergisi, 6(84): 94-106.
- Vasina, N.V. & İvanova, N.G. (2017). “Kamu Sektöründe İç Finansal Kontrol ve İç Denetim: Yasal Düzenleme ve Metodolojik Sorunlar”, Ekonominin Güncel Gelişimi Sorunları isimli Uluslararası Konferans, 16 Aralık, Rusya Federasyonu Hükümetine Bağlı Finans Üniversitesi, 217-221, Rusya: Omsk.
- Vasina, N.V.; Danilov, A.N. & İvanova, N.G. (2018). “Kamu Sektöründe İç Finansal Kontrol ve Denetimin Düzenlenme ve Metodolojik Sorunları”, İnsan Bilimleri: Beşeri Araştırmalar Dergisi, 1(31): 160-167.

Voronçenko, T.P. (2015).” Kamu İç Finansal Kontrol Sisteminde Etkinlik Denetiminin Metodolojisinin Geliştirilmesi”, Kamu Denetimi. Hukuk. Ekonomi Dergisi, 3: 66-81.

Yakuşina, T.A. (2016). “Devlet Bütçe Politikasının Optimizasyonu Faktörü Olarak İç Kamu Finansal Kontrolünün Etkinliğinin Artırılması”, XXI Yüzyılda Devlet Yönetimi: Teori, Metodoloji, Uygulama Dergisi, 23: 41-49.