

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE İÇ KONTROL
STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet KARAMAN

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

KASIM 2014

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE İÇ KONTROL
STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet KARAMAN

1203817132

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

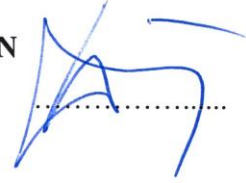
Yrd. Doç. Dr. Asım YÜZBAŞIOĞLU

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü'nün 1203817132 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi, Mehmet KARAMAN, ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı “KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE İÇ KONTROL STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ” başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Asım YÜZBAŞIOĞLU
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



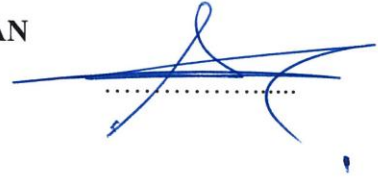
Jüri Üyeleri : Başkan: Doç. Dr. Mehmet Hakan KESKİN
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



: Yrd. Doç. Dr. Asım YÜZBAŞIOĞLU
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



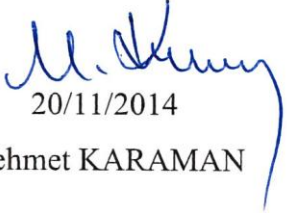
: Yrd. Doç. Dr. Abdullah S. KARAMAN
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



Tez Savunma Tarihi: 25 Ekim 2014

TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.


20/11/2014
Mehmet KARAMAN

ÖNSÖZ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu ile kamuda yeni bir yönetim ve kontrol anlayışı getirilmiştir. Bu kanun ve sonraki düzenlemelerle iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde kurulması sağlanmıştır. Gelişen bir ekonomiye sahip olan ülkemizde, mevcut kaynakların en verimli ve etkin bir şekilde kullanılarak, yapılan hizmet ve faaliyetlerde ortaya çıkabilecek riskli durumlar tespit edilip, en üst düzeyde fayda elde edilmesi temel amaç olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde iyi yönetim şeklini sağlayabilecek sistemlerin başında da iç kontrol gelmektedir.

Bu çalışmayı yaparken beni yönlendiren, yardımcı olan, her zaman bana destek veren ve danışmanlık yapan sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Asım YÜZBAŞIOĞLU'na özellikle teşekkür ederim. Yardımlarınızı hiç unutmayacağım.

Ayrıca bu tezi hazırlamamda destekçim olan eşime ve kendisinin zamanını aldığım kızıma teşekkür ederim.

Kasım 2014

Mehmet KARAMAN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
ÖZET	xi
ABSTRACT	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
1. DEĞİŞİM SÜRECİ VE İÇ KONTROL	4
1.1 İç Kontrolün Tanımı	4
1.2 İç Kontrolün Amaçları	6
1.3 İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi	7
1.4 COSO'nun Kuruluşu ve Gelişimi	8
1.5 Kamu Mali Yönetimi Anlayışında Değişim Süreci	10
1.6 Yeni Kamu Yönetimi Anlayışında Kontrol	13
1.7 Değişim Süreci Kapsamında İç Kontrol Mevzuatı	16
1.7.1 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Temel Kavramlar	16
1.7.2 Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	17
1.7.3 İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	18
1.7.4 Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	18
1.7.5 Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi	19
1.7.6 Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik	20
1.8 Kamu Yönetiminde Değişim İhtiyacı ve Yeniden Düzenleme	21
1.8.1 Kamu Yönetiminden Beklentilerin Artması	22
1.8.2 Gelişen Yeni Yönetim Anlayışı	23
1.9 İç Kontrolün Unsurları ve Standartları	24
1.9.1 Kontrol Ortamı	25
1.9.2 Risk Yönetimi	28
1.9.3 Kontrol Faaliyetleri	30
1.9.4 Bilgi ve İletişim	32
1.9.5 İzleme	34
İKİNCİ BÖLÜM	37
2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE UYGULANMASI	37
2.1 İç Kontrolün Yurtdışı Uygulamaları	37
2.1.1 COSO Modeli	37
2.1.2 Sarbanes-Oxley Yasası	38
2.1.3 Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü	39

2.1.4	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü	39
2.1.5	Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.....	40
2.1.6	Avrupa Birliği Tarafından Yapılan İç Kontrol Düzenlemeleri	41
2.2	İç Kontrolün Özel Sektör Uygulamaları	43
2.2.1	Bankacılık Uygulamaları.....	44
2.2.2	Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	46
2.2.3	Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri.....	46
2.3	Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanımı	47
2.4	Yasal Düzenlemelere Uyum.....	49
2.5	Varlıkların Kötüye Kullanılması ve Kayıpların Önlenmesi.....	49
2.6	Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu.....	50
2.7	İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar ve Aktörler	51
2.7.1	Merkezi Uyumlaştırma Birimi	52
2.7.2	Strateji Geliştirme Birimleri	53
2.7.3	Üst Yönetici.....	54
2.7.4	Harcama Yetkilisi.....	55
2.7.5	İç Denetim	56
2.7.6	Sayıştay	57
2.8	İç Kontrole İlişkin Esaslar	57
2.9	İç Kontrole İlişkin Yanlış ve Eksik Algılamalar	61
2.9.1	İç Kontrol Bir Yönetim Modeli midir?	61
2.9.2	İç Kontrol Sadece Mali İşleri mi Kapsar?	62
2.9.3	İç Kontrol Sadece Ön Mali Kontrolden mi Oluşur?.....	63
2.9.4	İç Kontrol Bütün Çalışanları mı Etkiler?.....	63
2.10	İç Kontrol - İç Denetim İlişkisi	64
2.11	İç Kontrol - Dış Denetim İlişkisi.....	66
	ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	67
3.	KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN KURULMASI	
	KAPSAMINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	
	VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	67
3.1	İç Kontrol Sisteminin Kurulması Konusunda Yaşanan Güçlüklere	
	İlişkin Değerlendirme.....	67
3.2	İç Kontrolün Kamudaki Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Çözüm	
	Önerileri.....	68
3.3.1	Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı	75
3.3.2	Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı.....	76
3.3.3	Personelin Yeterliliği ve Performans Standardı	78
3.3.4	Yetki Devri Standardı.....	80
3.3.5	Planlama ve Programlama Standardı	82
3.3.6	Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı	83
3.3.7	Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı	84
3.3.8	Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelenmesi Standardı	86
3.3.9	Görevler Ayrılığı Standardı.....	87
3.3.10	Hiyerarşik Kontroller Standardı	88
3.3.11	Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı.....	89
3.3.12	Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı.....	90
3.3.13	Bilgi ve İletişim Standardı.....	92
3.3.14	Raporlama Standardı	93
3.3.15	Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı	94
3.3.16	Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Standardı	96

3.3.17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı	97
3.3.18 İç Denetim Standardı.....	98
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	100
4. SONUÇ ve ÖNERİLER	100
KAYNAKÇA	103
ÖZGEÇMİŞ	111

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	: İç kontrolün tarihsel gelişimi.....	8
Tablo 1.2	: Kamu yönetimi anlayışında değişim.	10
Tablo 1.3	: Birim odaklı yönetim.....	11
Tablo 1.4	: Kurumsal yönetim.	11
Tablo 1.5	: Kamuda kontrol anlayışında meydana gelen değişim.	14
Tablo 1.6	: Kontrol faaliyetlerinin sınıflandırılması.	15
Tablo 1.7	: Kamu mali yönetiminde kontrol.....	17
Tablo 1.8	: Kamu iç kontrol standartları.....	25
Tablo 1.9	: Kontrol ortamı standartları.	25
Tablo 1.10	: Risk değerlendirme standartları.....	28
Tablo 1.11	: Kontrol faaliyetleri standartları.	30
Tablo 1.12	: Bilgi ve iletişim standartları.	32
Tablo 1.13	: Bilgi ve iletişim standartları	34
Tablo 3.1	: İç kontrol standartlarının tesisine ilişkin temel kıstaslar	68

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1	: İç kontrolün tanımı.	5
Şekil 1.2	: COSO-ERM küpü	9
Şekil 1.3	: Türkiye’de kamu yönetimi değişim süreci.	12
Şekil 1.4	: İç kontrol güvence beyanı (Kamu idarelerince hazırlanacak faaliyet raporları hakkında yönetmelik).	21
Şekil 1.5	: COSO piramidi.	24
Şekil 2.1	: Kaynak kullanımına ilişkin kavramlar.	48

KISALTMALAR

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu
COSO	: Treadway Komisyonunu Destekleyenler Komitesi (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission)
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organisations of Supreme Audit Institutions)
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
MUB	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
KMYKK	: Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
SGB	: Strateji Geliştirme Birimi
SOX	: Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TREADWAY	: Ulusal Sahte Mali Raporlama Komisyonu

ÖZET

KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE İÇ KONTROL STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

KARAMAN, Mehmet

Yüksek Lisans, İşletme Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Asım YÜZBAŞIOĞLU

Kasım-2014, 126 sayfa

Toplumların gelişen ve değişen ihtiyaçlarını karşılamak için yönetim anlayışının da değişmesi gerekmektedir. Günümüzde, kamu idarelerinin de bu gelişen ve değişen şartlara ayak uydurması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Kamu idarelerinin temel amaçları; kendilerine mevzuatla verilen görevleri yerine getirmek, bu amaçla yürüttükleri faaliyetlerin mevzuata uygun, etkili, ekonomik, verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve ortaya çıkan riskleri yok etmek ya da en aza indirmektir. Kamu idarelerinde bu görevleri yerine getirebilmenin en sağlıklı yolunun, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile sağlanabileceği değerlendirilmektedir. İç kontrol sistemi başlangıçta doğru temeller üzerine kurulmalı ve bu kapsamda görev tanım formları ve iş akış süreçleri oluşturulmalıdır. Ayrıca her türlü kaynağın etkili ve verimli kullanılmasına önem verilmelidir.

Bu tez çalışmasında öncelikle, iç kontrol konusunda literatürde yapılan çalışmalar taranarak, özellikle iç kontrol kavramının nasıl bir ihtiyaçtan ortaya çıktığı incelenmiştir. Ardından, kamuda yaşanan değişim süreci incelenmiş ve bu değişim ihtiyacın nereden ve neden çıktığı irdelenmiştir. Daha sonra sırasıyla, iç kontrol sistemindeki sorumlu aktörler ve bu aktörlerin sorumluluk ve görevleri, iç kontrol

standartları, iç kontrol sistemi ile ilgili anlayışta ki eksik ve yanlışlıklar ile iç kontrolün gelişim ve uygulanmasını etkileyen iç ve dış denetim ilişkisi incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: İç kontrol, iç denetim, risk değerlendirmesi, ekonomiklik, verimlilik.

ABSTRACT

ESTABLISHMENT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC AND EVALUATION OF THE PROBLEMS IN INTERNAL CONTROL STANDARDS

KARAMAN, Mehmet

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Assistant Professor Asım YÜZBAŞIOĞLU

November-2014, 126 pages

In order to cover the changing and ever-developing needs of the societies, the administration concept must also be changed. Today, the necessity has emerged for public administrations to keep pace with these changing and developing conditions.

The basic aims of public administrations are performing the duties given to them with regulations, and ensuring that their activities are efficient, economic, and productive, and are in accordance with the legislations. Also they have to eliminate or minimize the risks that might emerge during their activities. It is considered that the healthiest way to perform these duties may be reached via the existence of an efficient internal control system. The internal control system must be established on sound bases in the very beginning, and the task description forms and work flow processes must be prepared in this context. Furthermore, use of any type of sources in an efficient manner must be emphasized.

In this thesis study, firstly the studies on internal control in the literature were scanned, and especially the need that led to internal control concept was examined. Then, the change process experienced in public sector was also examined and the reasons that gave rise to this change were examined. Then, the responsible actors in the control system and their responsibilities and duties, the internal control standards, the missing points and mistakes about the internal control system and the relation

between internal and external auditing that affect the development and practice of the internal control are examined, respectively.

Keywords: internal control, internal audit, risk assessment, affordability and efficiency.

GİRİŞ

İletişim teknolojilerindeki gelişim, bilgi toplumunun ortaya çıkması ve diğer etkenler, kamu örgütlerinde bilinen bazı uygulamaları ve geleneksel çalışma sürecini hızlıca değiştirmiştir. Ulus devlet için ortaya çıkan bu yeni durum, toplumda daha fazla eğitim, sağlık ve kolektif hizmet talebini, bir başka deyişle kamudan olan beklentileri arttırmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde duyarlılığı artan yönetilenler, özel organizasyonların yüksek maliyetle sundukları kaliteli mal ve hizmetin aynısını, kamusal organizasyonlardan da beklemektedirler (Usta, 2014:1).

İç kontrol işleyişinin özel sektörün uygulanmasının yanında kamu kurum ve kuruluşlarında da hayata geçirilmesinin fayda sağlayacağı düşüncesi iç kontrole geniş bir uygulama alanı sağlamıştır (Kaya, 2013:1). Bu düşünce ile kamu kuruluşlarında yapmış oldukları faaliyetlerde verimliliğin artırılmasına yardımcı olan ve devamlılığını sağlayan veya verimsizliliğe sebep olan şartları tespit edip, ortadan kaldıran kurumsal mekanizmaların önemi ortaya çıkmaktadır.

Kamu idarelerinin amaçları, kendilerine kanunlarla verilen görevleri yerine getirmek, bu amaçla yürüttükleri faaliyetlerin mevzuata uygun, etkili, ekonomik, verimli bir şekilde yapılması sırasında ortaya çıkan riskleri yok etmek ya da en aza indirmektir. İşte bu amaç ve kıstaslar, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin varlığı ile sağlanabileceği değerlendirilmektedir. Her türlü kaynağın korunması ve verimli kullanılması için iç kontrol sistemi başlangıçta doğru temeller üzerine kurulmalı, bu kapsamda müteakip dönemlerde kullanılmak üzere görev tanım formları ve iş akış süreçleri oluşturulmalıdır.

Avrupa Birliği süreci kapsamında, kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin düzgün bir şekilde yönetilmesi, mevzuat hükümlerine uygun olarak faaliyet gösterilmesi, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar oluşturulmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi, varlıkların

kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemlerinin kurulması düzenlenmiştir.

Ancak, iç kontrol sisteminin kamu idarelerinde tesis edilmesinde ve işletilmesinde istenilen noktaya ulaşılamamıştır. Mevzuatsal yetersizlikler, idarelerce iç kontrolün yeterince anlaşılabilmesi başta olmak üzere birçok neden sayılabilmektedir.

Yapılan bu çalışma ile;

- a. Türkiye'deki mevcut kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yerleşip- yerleşmediği ve yerleşme seviyesi araştırılmış,
- b. Kamu kurumlarının iç kontrol sisteminin kurulmasına verilen önem ve etkinliğinin seviyesi değerlendirilmeye çalışılmış,
- c. Bu kapsamda karşılaşılan sorunlar incelenmiş ve bunlara karşı çözüm önerileri getirilerek değerlendirmeler yapılmıştır.

Buradan hareketle bu çalışmada iç kontrol sisteminin ülkemizde kurulmasında öncü ve sorumlu olan Maliye Bakanlığının yaptığı çalışmalar incelenmiştir. Öncelikli olarak iç kontrol kavramının nereden ortaya çıktığı, nasıl bir ihtiyaçtan kaynaklandığı ele alınmış, dünyada ve ülkemizde yönetim ve mali yönetim anlayışındaki değişim sürecinin kontrol kavramını nasıl etkilediği üzerinde durulmuş, iç kontrol kavramının değişim sürecinde yürürlüğe giren mevzuattaki yeri ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmış, kamuda iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması konusu incelenmiş ve iç kontrol standartlarının uygulanmasında yaşanan sorunların değerlendirilmesi yapılmış ve çözüm önerileri getirilmiştir.

Araştırma tezim üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yani giriş bölümünde konuya genel bir bakış açısı ile yaklaşmıştır. İkinci bölümde, iç kontrol sistemine ilişkin bilgiler verilerek sistemin amaçları ve unsurları üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümün birinci kısmında, kamu kurumlarının hazırlamış olduğu iç kontrol eylem planları incelenmiş, tespit edilen aksaklıklar değerlendirilmiş ve çözüm önerileri getirilmiştir. İkinci kısımda ise, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerine ilişkin uygulamalarını belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek amaçlandığından; 69 adet kamu idaresinin strateji geliştirme daire başkanlarına, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan, iç kontrol eylem planlarının hazırlanma sorularını içeren, iç kontrol standartları durum değerlendirme anketi sonuçları ortaya konulmuş, standartlara göre değerlendirmeler

yapılmış ve çözüm önerileri getirilmiştir. Açıklamalar yapılırken uygulamaya yönelik örnekler verilmiştir. İç kontrolün varlığının önemi ve öneriler sonuç bölümünde özetlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEĞİŞİM SÜRECİ VE İÇ KONTROL

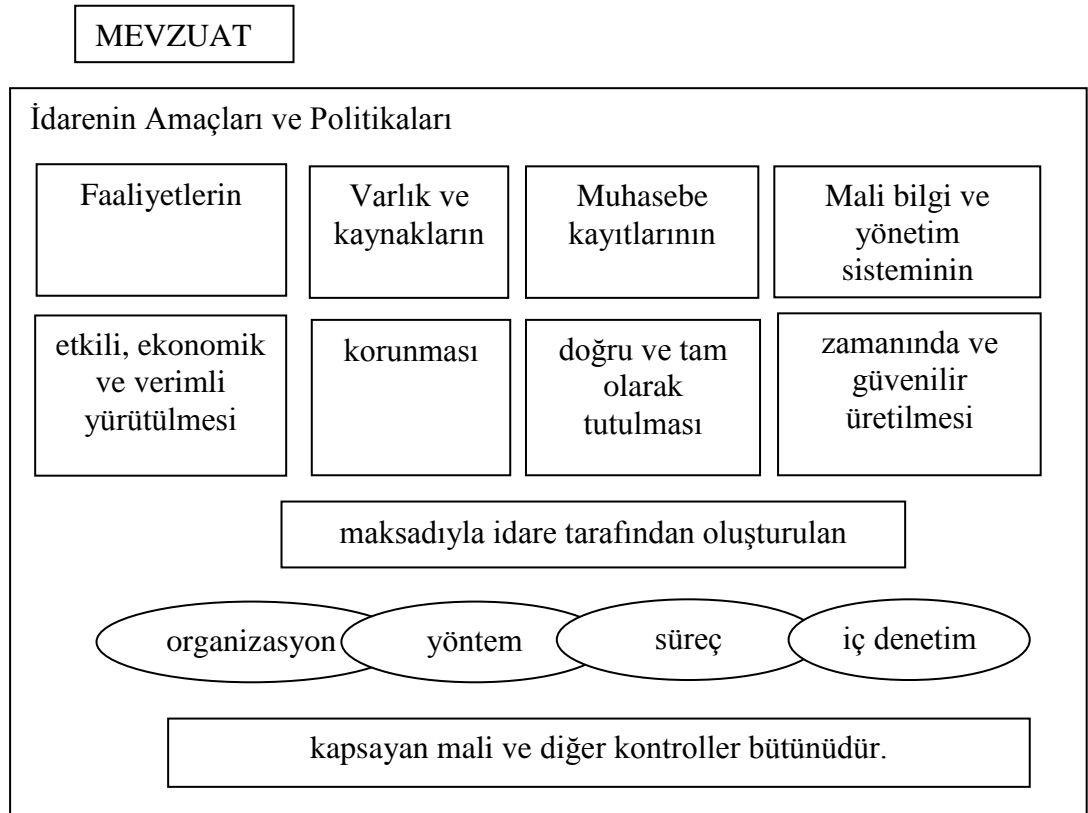
1.1 İç Kontrolün Tanımı

COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission)'ya göre iç kontrol bir organizasyonda; hedeflere ulaşmak, faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini sağlamak, uygulamaların düzenlemelere göre olmasını sağlamak konularında makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanan, yönlendirilen ve uygulanan bir süreçtir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrolü şöyle tanımlamıştır; “İç kontrol; bir örgütün yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, işletme faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve hareket olan mutlak olmayan, fakat makul güvence sağlayan işletme yönetiminin önemli bir parçasıdır” (Demirtaş, 2005:169).

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

İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu hedefler aşağıdaki gibi özetlenebilir; faaliyetlerin düzenli, ekonomik, etkin ve etkililiği, kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan ve yolsuzluktan kayıplara karşı korunması; yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması; güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve uygun zamanlı raporların tam ve doğru olarak açıklanmasıdır. İç kontrol söz konusu hedeflere ulaşılması için bir araçtır ancak kesin bir güvence değil sadece makul bir güvence sağlar. İç kontrol sadece yasal düzenlemeler ve yöntemlerden oluşmaz, kurumun her düzeydeki personeli ile etkileşim içinde oluşturulur. Kurum kontrolünün her yönünü içerir. İç kontrol tek bir olay veya durum değil kurum faaliyetleri içine nüfuz etmiş hareketler zinciridir. İç kontrol sistemi, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak yönetim işleviyle iç içe geçmiştir. İç kontrol kurumun altyapısına yerleştirildiği ve kurumun bir parçası olduğu zaman en etkin durumdadır (Mutlu; Saltık, 2007:5).



Şekil 1.1: İç kontrolün tanımı.

1.2 İç Kontrolün Amaçları

İç kontrolde amaçlar çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır. Amaç olmadan kontrolden bahsedilemez. Bir başka deyişle, amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekir. Kontrol, işte bu aşamada, politika ve prosedürlerin amacı gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkinliklerini ölçen bir işlev görür (Aksoy, 2005:138,164).

Organizasyonun faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Bu amaca, sorumlulukların organizasyonun bölüm ve kısım düzeyinde ayrımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır. Yönetim, organizasyonun faaliyetlerinin yürütülmesinde, yasalara uygunluğu sağlamak ve organizasyonun amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde belirlemek için yönetim politikaları kabul eder (Çömlekçi, 1993:48).

5018 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde iç kontrolün amaçları;

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

İlgili mevzuat hükümlerinde iç kontrol sisteminin amaçları olarak sayılan hususlar, iç kontrolün özel amaçları olarak değerlendirilebilir. Ancak, iç kontrol sistemi, kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlayan bütün faaliyetler, planlar, politikalar ve sistemler bütünü olarak tanımlanırsa, daha makro bir bakış açısıyla iç kontrolün, en genel esas amacının, kurum tarafından belirlenen stratejik amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi olduğu söylenebilir. Başka bir ifadeyle, iç kontrolde amaç, özel amaçlar kullanılarak genel amaca doğru ilerlemek yani kurumsal ölçekte tespit edilmiş stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşmaktır (ÇSGB, 2013:37).

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere kurumların stratejik amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmeleri ve hizmetlerini en iyi bir şekilde yerine getirebilmeleri için kendilerine verilen kaynakları en ekonomik ve verimli bir şekilde kullanarak, bu amaçları engelleyecek riskleri tespit edip gerekli önlemleri alıp, kendi işlemlerini düzenli bir şekilde izleyip, rapor edip ilgili birimlere sonuçları iletmeleri gerekmektedir.

1.3 İç Kontrol Kavramının Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramına ilk olarak, 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan rapor, kılavuz ve standartlarda rastlanmaktadır (ÇSGB, 2013:3).

1970'li yılların bitimine doğru ve 1980'lerin başlangıcında ABD'de gerçekleşen mali sıkıntılarının sebepleri arasında yer alan sahte mali raporlamayı engellemek ve olabilecek denetim ve işletme hatalarının önüne geçmek üzere Ulusal Sahte Mali Raporlama Komisyonu (Treadway) kurulmuş ve 1990 yılına kadar birçok çalışma yapılarak oluşturulan rapor taslağı yayımlanmıştır. Ortaya çıkan rapor taslağı konu ile ilgili bütün birimlere gönderilerek resmi yorumlarda bulunulması istenmiş ve 1992 yılında COSO Entegre iç kontrol çerçevesi yayımlanmıştır.

İlerleyen dönemlerde kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına artan tepkiler sonucunda yöneticilerin kamu fonlarının verimli ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermelerinin önem kazanmasıyla beraber iç kontrolün kamu sektöründe de uygulanabileceği kabul görmüştür. Bu doğrultuda Avrupa Birliği Komisyonu tarafından "Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları"; INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) tarafından "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu" ve ABD Sayıştay'ı tarafından "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" yayımlanmıştır (ÇSGB, 2013:4).

Kısaca iç kontrolün tarihsel gelişimini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Tablo 1.1: İç kontrolün tarihsel gelişimi.

1940'lı yıllar	İç kontrol kavramı ilk kez kullanılması ve ilk profesyonel tanımın yapılması.
1970'li yıllar	Watergate skandalı ile konuya dikkatlerin çekilmesi.
1980'li yıllar	İç kontrol standartları oluşturma gayretleri ve çabaları.
1990'lı yıllar	İç kontrol modellerinin belirlenmesi ve meydana çıkışı.

Yukarıda belirtilen iç kontrolün tarihsel gelişimi kapsamında ülkemizde de birçok ülkede olduğu gibi kamu mali yönetim ve kontrol anlayışında önemli değişiklikler yaşanmış, yeni yönetim anlayışı gereksiniminden dolayı iç kontrol sistemine geçiş yapılmıştır. Bu yeni yönetim ve kontrol anlayışı kapsamında, iç kontrol kavramı önem kazanmıştır. 5018 sayılı KMYKK'nunu kamunun mali yönetimini reforma tabi tutmuş ve hazırlanmasında yukarıda bahsedilen esaslar temel ilkeler olarak alınmıştır. Bu gelişmeler neticesinde sivil işletmecilik tarzı kamuya yansıtılarak, performans değerlemesi, en üst düzeyde fayda, verimlilik ve etkililik kavramlarının ortaya çıktığı görülmektedir.

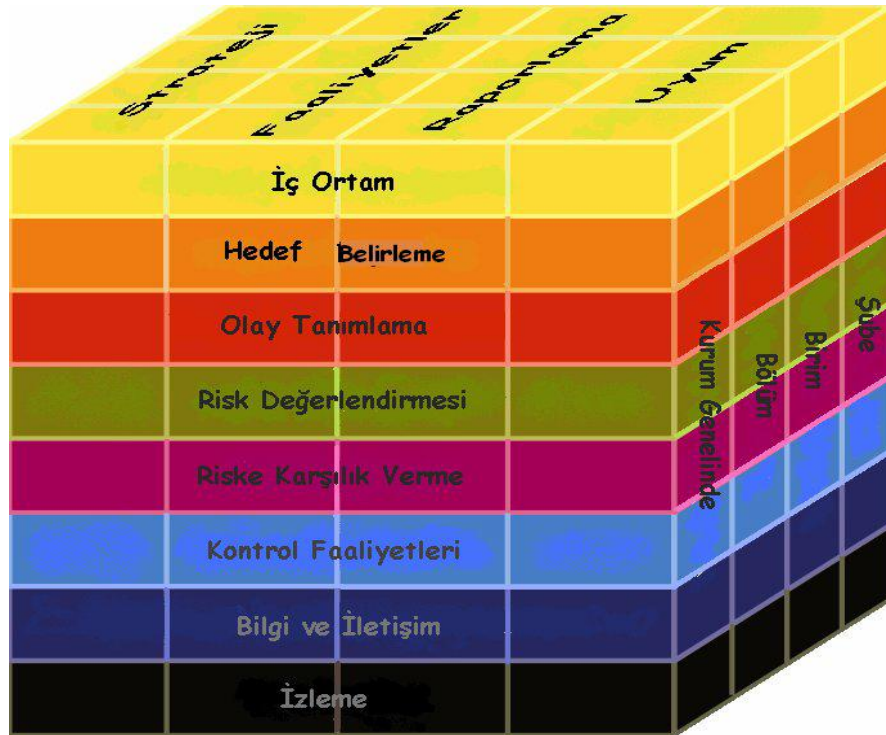
1.4 COSO'nun Kuruluşu ve Gelişimi

COSO; Mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak üzere 1985 yılında Amerika'da kurulmuş gönüllü bir kuruluştur. 1980'ler ve 1990'larda yaşanan küresel ekonomik krizler, hatalı ve usulsüz mali raporlamalar ve risk yönetimi uygulamalarının olmayışı sonucu ortaya çıkan büyük çaplı iflas ve maddi zararlar; muhasebe, denetim ve kontrol alanında yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmıştır. Söz konusu ihtiyaçların giderilmesi ve mevcut sistemlere yönelik güncelleme çalışmalarının yapılabilmesi için, 1985 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde kamu ve özel sektör kuruluşlarının işbirliğiyle "Treadway Komisyonu" olarak adlandırılan bir komisyon kurulmuştur. Söz konusu komisyonun kamu ve özel sektör kuruluşlarına yönelik iç kontrol tavsiye ve değerlendirmelerinin yer aldığı ilk

raporu 1987 yılında yayınlamış ve ilgili raporda iç kontrolün, yalnızca bağımsız denetim personelinin değil aynı zamanda yöneticilerin, çalışanların ve iç denetçilerin sorumluluğunda olduğu belirtilmiş ve iç kontrolün muhasebe denetimi ile mali kontrolden daha geniş bir kavramı ifade ettiği vurgulanmıştır.

1992 yılında ise iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi ve güncel ihtiyaçlar doğrultusunda yeniden şekillendirilmesi amacıyla ilgili komisyon bünyesinde bir çalışma grubu oluşturulmuş ve yapılan çalışmalar sonucunda “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve” adlı bir rapor hazırlanmıştır. Söz konusu raporda, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş bileşenden oluştuğu ifade edilmiştir (ÇSGB, 2013:4).

COSO ile iç kontrolün anlaşılmasıyla ilgili genel bir tanımlama yapılmış ve çerçeve çizilmiş, bütün dünyada bu konuya önem vermeye başlanılmış, neredeyse tüm kurum ve kuruluşlarda ve işletmelerde konunun anlaşılması ve oluşturulması yönünde kabul edilen genel bir çerçeve veya standart haline gelmiştir.



Şekil 1.2: COSO-ERM küpü (COSO ERM-Integrated Framework - Executive Summary, 2004:7).

1.5 Kamu Mali Yönetimi Anlayışında Değişim Süreci

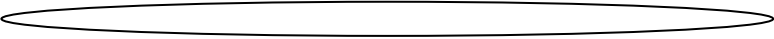

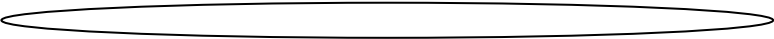

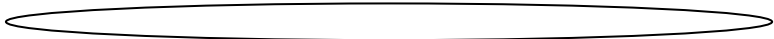
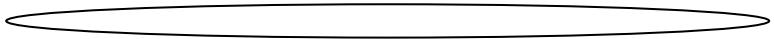
Dünyada, kamu yönetimi alanında son yıllarda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi (new public management) yaklaşımı çerçevesinde birçok ülkede reformlar yapılmaktadır. Bu yaklaşım, kamu yönetiminin katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, performans yönetimine dayalı, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini öngörmektedir (İnce, 2009:3).

Geleneksel klasik kamu yönetimi anlayışı ile yeni kamu yönetimi anlayışının temel özellikleri doğrultusunda geleneksel anlayıştan yeni anlayışa değişimi (Tablo 1.2) deki gibi gösterebiliriz. Bu değişim anlayışı; birim odaklı yönetim, yani parçalı yönetim (Tablo 1.3) anlayışını terk ederek kurumsal yönetim, yani bütünsel yönetim (Tablo 1.4) anlayışını da beraberinde getirmiştir.

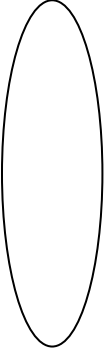
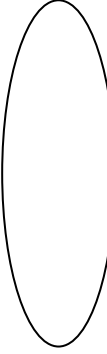
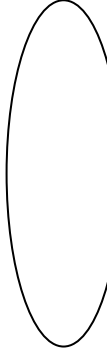

Tablo 1.2: Kamu yönetimi anlayışında değişim.

Geleneksel	Yeni
<ul style="list-style-type: none">- Merkeziyetçi yönetim anlayışı, merkezi kontrol ve planlama.- Dikey organizasyon yapısı.- Sabit kurallara ve sadece mevzuata esas girdi.- Yapılan yolsuzluk ve usulsüzlüğü tespit esaslı eksiklik bulmaya yönelik denetim.- Tek taraftan bakışlı ve değişme açık olmayan.	<ul style="list-style-type: none">- Katılımcı, paylaşımcı.- Şeffaf, hesap verilebilir.- Performans yönetimi.- Gelecek, sonuç ve hedef odaklı.- Yetki devri ve yatay organizasyon yapısı.- Yönetime değer veren sistem.- İç kontrol.- İç denetim.

Tablo 1.3: Birim odaklı yönetim.

Birimler	Birim Görevleri			
	1	2	3	...
Personel Birimi				
Lojistik Birimi				
İletişim Birimi				
SGB				
Huk. Hiz. Birimi				
İç Denetim Birimi				

Tablo 1.4: Kurumsal yönetim.

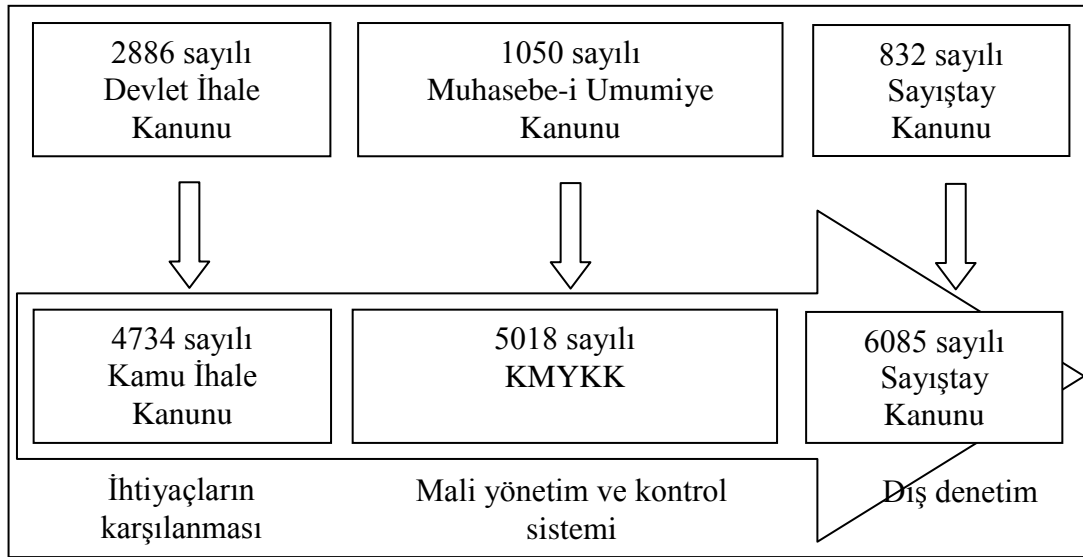
Birimler	Stratejik Amaç/Hedefler			
	1	2	3	...
Personel Birimi				
Lojistik Birimi				
İletişim Birimi				
SGB				
Huk.Hiz.Birimi				
İç Denetim Birimi				

Dünyada ortaya çıkan bu yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak, kamu mali yönetimi anlayışında da önemli bir değişim yaşanmaktadır. Kamu mali yönetimi alanındaki bu değişimin ana eksenlerinin kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlarla uygun, etkili ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ve kaynak yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir (İnce, 2009:3). Kısaca, dünyadaki kamu mali

yönetimindeki değişim ve dönüşüm ihtiyacı, iktisadi ve mali kaynaklı nedenlerden ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde 2000’li yılların başından itibaren krizlerle başa çıkabilmek ve daha etkin bir kamu yönetimi yapısı ortaya koyabilmek için önemli reformlar başlatılmıştır. Avrupa Birliği süreci bu reform yapısının algılanmasında ve yürütülmesinde destekleyici bir rol oynamıştır. Küreselleşen bir dünya, ülkemizin uluslar arası ölçekte hak ettiği konuma gelebilmesi için daha fazla çaba göstermemizi ve alışık olduğumuz yerleşik düşünce ve uygulama biçimlerini gözden geçirmemizi zorunluluk haline getirmiştir (Sayıştay, 2013:1).

Bu temel ilkeler doğrultusunda; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu yerine 4 Ocak 2002 tarihinde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 10 Aralık 2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konularak değişim süreci başlamış ve son olarak 832 sayılı Sayıştay Kanunu yerine, 3 Aralık 2010 tarihinde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte değişim süreci devam etmektedir.



Şekil 1.3: Türkiye’de kamu yönetimi değişim süreci.

Kamu finansmanı ve borç yönetiminin yeni bir yapıya kavuşturulması, kamu ihale sisteminin iyileştirilmesi, gelir idaresi ve vergi alt yapısının güçlendirilmesi ve kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkinliği hedef alan yeni bir kamu mali yönetim anlayışının hayata geçirilmesi çabası, ülkemizin demokratik olgunluğuna önemli katkılar sağlamıştır (Sayıştay, 2013:1).

Küreselleşme sürecinin getirmiş olduğu değişim ihtiyacı, vatandaşın devletten beklediği hizmeti ve beklentileri de değiştirmiştir. Bunun karşılığında kamu da kendinden beklenenleri yerine getirmek için çeşitli değişim ihtiyacı duymuştur. Artık yönetilenler özel sektör mantığında bir kamu beklemekte ve kendi haklarını sonuna kadar almak istemektedir. Kamuda yapılan yanlışlıkların, hataların neticesinde meydana gelen zararın hesabının sorulması beklenilmekte ve sorulmaktadır. Bu da kamuda çeşitli yapısal ve mevzuatsal değişime gidilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

1.6 Yeni Kamu Yönetimi Anlayışında Kontrol

Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder (Eren, 2001:290). Başka bir ifadeyle, işletme yönetiminin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol, denetimden önce gelen bir faaliyet olup, kayıt veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek ve araştırmak anlamına gelmektedir. Kontrol; kurumsal yönetimin amaçlara, hedeflere ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak tanımlanabilir (Özçelik, 2008:99). Yeni kamu yönetim anlayışında kontrol kavramı da yerini bulmuştur. Bu anlayışa göre kontrol;

- a. Kurum hedeflerine ulaşılmasına yöneliktir,
- b. Mali ve mali olmayan hususları içerir,
- c. Kontroller risk esasına göre belirlenir,
- d. Sürekli ve disiplinli bir yaklaşımdır,
- e. Makul güvence sağlar,
- f. Bir yönetim aracıdır,
- g. Yöneticiler ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilir (TODAI, 2011: y-7).

Tablo 1.5: Kamuda kontrol anlayışında meydana gelen değişim.

Klasik Kamu Yönetimi Anlayışında Kontrol	Yeni Kamu Yönetimi Anlayışında Kontrol
İşlemi doğrulama amaçlı	Sisteme güvence verme amaçlı
İşlem odaklı	Sistem odaklı
Girdi odaklı	Çıktı, sonuç odaklı
Tespit edici	Önleyici
Merkezin sorumluluğunda	İdarenin sorumluluğunda

Klasik kamu yönetimi anlayışından yeni kamu yönetimi anlayışına geçişteki değişimi tablo 1.5'deki gibi özetleyebiliriz.

Denetim; karar verme sürecinin son aşamasında tüm diğer işletme fonksiyonlarına tepeden bakarak bir durum değerlendirmesi yapma işidir. Kontrol ise genel anlamıyla, planlanan bir hedefe ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Kontrol; yönetimin bir fonksiyonu olup, asıl olarak yönetim için oluşturulur. Denetim ve kontrol kavramları, muhasebe literatüründe ve uygulayıcılar arasında sık sık birbirleri yerine kullanılarak kavram kargaşası oluşturan iki kavramdır. Çoğu zaman kontrol kavramı ile muhasebe, denetim kavramı ile de muhasebe denetiminin (bağımsız dış denetim) anlatılmaya çalışıldığı görülmektedir. Oysa kontrol kavramı denetim kavramından farklı anlamda kullanılmaktadır. Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır ve devamlılık arz eder. Kontrol, şirketin uyum ve reaksiyon gösterme yeteneğinin artmasını ve koordinasyon özelliğinin geliştirilmesini hedeflemektedir. Denetim ise geçmişteki ve bugünkü faaliyetlerin etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları önceden belirlenen bir amaca yönlendiren süreçtir. Denetim, iş sürecinden bağımsız bir olaydır ve bağımsız kurmay görevi üstlenmiş personel tarafından yürütülür (Yılancı, 2003:5-9).

İki kavram arasındaki temel farklılıklar şunlardır:

- Kontrol devamlı bir faaliyettir; denetim bir defa yapılıır.
- Kontrol eş zamanlı olarak yürütülür; denetim geçmişe dönüktür.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir; denetim gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez; denetimde bağımsızlık şarttır.

Kontrol faaliyetleri Kamu İç Kontrol Rehberi'nde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır. İdareler, etkin bir kontrol faaliyeti için aşağıda yer alan temel

gereklilikleri asgari standart olarak uygulamalıdır, ancak riskin doğasına göre ihtiyaç duyulması halinde idareler tarafından ilave kontrol faaliyetlerinin de uygulanması mümkündür (Uzay, 1999:6).

Tablo 1.6: Kontrol faaliyetlerinin sınıflandırılması (Sarı, 2013:74).

Önleyici Kontroller	İstenmeyen durumların meydana gelmesini önleyen kontroller
Yönlendirici Kontroller	İstenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren kontroller
Tespit Edici Kontroller	Meydana gelmiş istenmeyen bir durumun tespiti amacıyla yapılan kontroller
Düzeltilici Kontroller	İstenmeyen sonuçların etkisinin giderilmesine yönelik kontroller

Önleyici kontroller; kurumun işleyişi içerisindeki mevcut risklerin gerçekleşme ihtimallerini azaltıp idare bu riskleri kabul edilebilir seviyede muhafaza etmek için yapılması gereken kontrollerdir. Örneğin; harcaması öncesi kontrol işlemleri, yolsuzluk veya usulsüzlükleri engellemek için gerekli iletişim yollarının açılması ve işlenmesi gibi.

Yönlendirici kontroller; istenilen davranışın kazanılması, risklere karşı korunma, yapılan işle ilgili bilgi sahibi olma gibi doğrudan olmayan işlemlerle olumsuzlukları kontrol etme yöntemidir. Örneğin; gerçekleşme olasılığı yüksek tehlikelere karşı korunmaya yönelik eğitim, öğretim faaliyetleri, mesleğin gerektirdiği özel ve koruyucu donanım kullanımı (Kask, çelik yelek, özel giysiler vb), koruyucu sağlık uygulamaları gibi.

Tespit edici kontroller; yapılan işle ilgili risklerin meydana gelmesinden sonra oluşan hasar ve zararın ne ölçüde olduğunun belirlenmesi amacıyla yapılan kontrollerdir. Örneğin; kamu kurumlarında yapılan yersiz ödemelerin Sayıştay tarafından sorumluların tespitine ilişkin yapılan uygunluk denetimi, Muhakkik ve müfettişler tarafından, yapılan usulsüzlüklerin tespitine ilişkin kontroller gibi.

Düzeltilici kontroller ise; risklerin olduğu şartlarda, öngörülme ve beklenilmeyen neticelerin etkisinin ortadan kaldırılmasına yönelik kontrollerdir. Örneğin; anlaşmalara fazla ödemelerin geri alınması ile ilgili şartların yazılması, garanti şartlarının ve süresinin belirlenmesi gibi.

1.7 Değişim Süreci Kapsamında İç Kontrol Mevzuatı

Geleneksel mali yönetim sistemimizin güncel ihtiyaçların gerisinde kalmasının etkisiyle mevcut kamu yönetim sistemimizde değişim ihtiyacı hissedilmeye başlanmıştır. Ayrıca AB sürecinin getirdiği yükümlülük ve taahhütler sonucu da kamu mali yönetimi alanında reformların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu reformların önemli bir ayağını da iç kontrol oluşturmaktadır. 2005 yılında resmi olarak başlayan AB katılım müzakereleriyle birlikte mevcut kamu mali yönetim sisteminin revize edileceği ve bu hususta ilgili AB uygulamalarının referans alınacağına ilişkin yükümlülüklerin, Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program gibi üst politika metinlerinde taahhüt edildiği görülmektedir. Bu nedenle, iç kontrol uygulamalarının Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde mevzuatımıza dâhil olduğu ve kamu mali yönetim sistemimiz açısından bir yükümlülük olarak görüldüğü söylenebilir (ÇSGB, 2013:9).

1.7.1 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Temel Kavramlar

5018 sayılı KMYKK'nu incelendiğinde, merkezi yönetim içindeki kamu kurumları, mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve genel yönetim içindeki kamu idarelerinin bu kanun kapsamında olduğu görülmektedir.

Sayıştay'ın 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda belirtildiği gibi; "5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performans dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin

düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır. Ayrıca bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel adımlar atılmıştır.”

Bu bağlamda; “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması da amaçlanmıştır (Alikadoğulları, 2011:68-69).

5018 sayılı Kanun’un Beşinci Kısımında “iç kontrol sistemi” düzenlenmiştir. Bu kısımda iç kontrol sistemine ilişkin olarak; iç kontrolün tanımı ve amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, iç denetçinin görevleri, iç denetim, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri hususlarına yer verilmiştir. 5018 sayılı kanuna göre görev ve yetkileri çerçevesinde, iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, belirlenip, geliştirilip ve uyumlaştırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Tablo 1.7: Kamu mali yönetiminde kontrol.

5018 sayılı Kamu <u>Mali Yönetimi</u> ve <u>Kontrol</u> Kanunu	
& Kamu kaynaklarının belirlenmiş standartlara göre olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını temin edecek yönetsel ve yasal	& İç kontrol sisteminin kurulması (İdare) & İç denetim (İdare) & Dış denetim (Sayıştay)

1.7.2 Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve

personel tarafından yürütülmesi zorunludur. Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde, muhasebe yetkililiği görevi, strateji geliştirme biriminin muhasebe-kesin hesap ve raporlama fonksiyonunu yürüten alt birim yöneticisi tarafından yerine getirilir (Strateji, 2006:md.4).

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi ile 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15 inci maddesine dayanılarak hazırlanan Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç kontrol mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülecek işler arasında sayılmıştır. Bu kapsamda yapılacak görevler; iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmek, amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek olarak sayılmıştır (Alikadıoğulları, 2011:70).

1.7.3 İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Söz konusu yönetmelik; 5018 sayılı KMYKK'nun 55, 56, 57 ve 58 inci maddeleri dayanak alınarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 31.12.2005 tarihli ve 26040 (3. mükerrer) sayılı Resmi Gazetede İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları şeklinde yayımlanmıştır. Kanunda belirtilen hükümler ayrıntılı açıklanarak, idarelerin yapacağı görev alanları çerçevesinde her türlü süreç, işlemler ve yöntem ile ilgili standartlar belirlenmiş ve sorumlu birimlerin istifadesine sunulmuştur.

1.7.4 Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

Kamu İç Kontrol Standartları, COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir (Alikadıoğulları, 2011:70).

Avrupa Birliği tarafından benimsenen kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir (Uzunay, 2007:2).

Kamu iç kontrol standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır (Alikadıoğulları, 2011:70-72).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Maliye Bakanlığınca düzenlenip 26 Aralık 2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile kamu idarelerine yol gösterici olunması amacıyla; iç kontrol sisteminin uygulanması, kurulması, izlenmesi ve geliştirilmesi kapsamında 18 standart ve bu standartlar oluşturulması için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Yayımlanan bu tebliğle, kamu kurumlarının, oluşturulacak iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarında belirtildiği üzere olmasının sağlanması için, yapılacak çalışmalar, izlenmesi gerekli işlemler ve bu faaliyetler için eylem planlarının oluşturulması ve bu kapsamda yapılacak çalışmaların takip edilmesi gerektiği hususları belirtilmiştir.

İdarelerin (aslında yöneticilerin) temel misyonu; kamu kaynaklarını; mevzuata uygun, ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde kullanmak suretiyle, hedefleri başarmak ve yetkili mercilere (kamuoyu dahil) hesap vermektir. Yöneticilerin bu safhada ihtiyaç duyduğu söz konusu hususların nasıl gerçekleştirebilir? Nasıl emin olunabilir? Ve nasıl ispatlanır? sorularına verilecek cevaplardır. İşte bu noktada iç kontrol standartları önem kazanmaktadır (Bülbül, 2011).

1.7.5 Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi

“İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi” Maliye Bakanlığınca, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumlu hale getirmek için gerekli çalışmalar ve bu çalışmaların tam olarak yapılması için eylem planlarının hazırlanması gerektiği ve bu kapsamda kamu kurumlarına rehber olması amacıyla temel ilkeler belirtilmiştir.

Uyum eylem planı Rehberinde belirtilen ilkeler aşağıda belirtilmiştir:

- a. 5018 sayılı Kanun yönetim sorumluluğunu esas almaktadır. Bu doğrultuda, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işleyişini sağlamak sorumluluğu kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine aittir.

- b. İç kontrol genel anlamda yönetim kontrolü olup sadece düzenlemelerden, prosedürlerden, süreç akış şemalarından ve ön mali kontrolden oluşmamaktadır. İç kontrolün, faaliyetlerin yürütülmesinde benimsenen bir yönetim biçimi ve eylemler bütünü olarak ele alınması gerekmektedir.
- c. İç kontrol, idarede ayrı bir birim veya görev olmayıp, yönetim işleviyle birlikte mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir.
- d. İç kontrolün kapsamına idarenin bütün birimlerindeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlem dâhildir.
- e. İç kontrol sistemine ilişkin tüm düzenlemeler, yöneticiler ve personel tarafından sistemin kurgusunun ve işleyişinin tam ve doğru anlaşılmasını sağlayacak derecede ayrıntılı açıklamalar içermelidir.
- f. İç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşımla, idarelerin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendine özgü koşulları dikkate alınmalıdır şeklinde (ÇSGB, 2013:99).

1.7.6 Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelikte, iç kontrol güvence beyanı ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

- a. Üst yönetici tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı idare faaliyet raporuna eklenir.
- b. Yıl içinde üst yönetici değişmişse “benden önceki yönetici/yöneticilerden almış olduğum bilgiler” ibaresi de eklenir.
- c. Üst yöneticinin herhangi bir çekincesi varsa bunlar liste olarak bu beyana eklenir ve beyanın bu çekincelerle birlikte dikkate alınması gerektiği belirtilir.
- d. Harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı birim faaliyet raporlarına eklenir.

İç kontrol güvence beyanı, bütçe ile tahsis edilen kaynakların planlanmış amaçlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanılmasını, uygulanan iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallığı ve düzenliliği konusunda yeterli güvenceyi sağlamasını ve bilgilerin doğruluğunu kapsar. İlgili yöneticiler tarafından imzalanan

beyanlar faaliyet raporlarına eklenir. İç kontrol güvence beyanları, hesap verilebilirlik mekanizmasının da temel aracı niteliğindedir. İç kontrol güvence beyanlarını imzalamakla yükümlü olanlar: Üst yöneticiler, mali hizmetler birim yöneticisi, harcama yetkilileridir (Alikadoğulları, 2011:73).

<p style="text-align: center;">İÇ KONTROL GÜVENCE BEYANI</p> <p>Üst yönetici olarak yetkim dâhilinde; Bu raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Bu raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını bildiririm.</p> <p>Bu güvence, üst yönetici olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dâhilindeki hususlara dayanmaktadır.</p> <p>Burada raporlanmayan, idarenin menfaatlerine zarar veren herhangi bir husus hakkında bilgim olmadığını beyan ederim.</p> <p>İmza: Ad-Soyad: Unvan:</p>

Şekil 1.4: İç kontrol güvence beyanı (Kamu idarelerince hazırlanacak faaliyet raporları hakkında yönetmelik).

1.8 Kamu Yönetiminde Değişim İhtiyacı ve Yeniden Düzenleme

Kamu örgütleri bu hizmetlerin sunumu çerçevesinde vatandaşların beklentilerini karşılamak durumundadır. Ancak bazen kamu örgütleri mal ve hizmet üretiminde sorun yaşayabilirler. İşte bu noktada örgütlerin bu sorunlara çözüm üretmeleri, bunun için değişmeleri, kısacası reform yapmaları ve bu değişimi yönetmeleri gerekmektedir. Kamu örgütleri ayrıca kamu mal ve hizmetlerini üretmede etkili, verimli olmak zorundadırlar. Etkililik ve verimliliği sağlama ise değişim yönetimini gerektirmektedir (Ayoun N'Dah, 2008: 2).

Bu kapsamda, kamu yönetim zihniyeti ve yapısı;

- a. Tek taraflılıktan veya tek aktörlülükten çok taraflılığa ve çok aktörlülüğe, katılımcı ve yönetişimci bir anlayışa,
- b. Tepkisel ve geçmiş yönelimli bir anlayıştan, sorunları ortaya çıkmadan önce önlemeye dönük pro-aktif ve gelecek yönelimli bir anlayışa,
- c. Girdi odaklı olmaktan sonuç ve hedef odaklı olmaya,

- d. Kendine odaklı olmaktan vatandaş odaklı olmaya,
 - e. Vatandaşı "hedef kitle" ve "müşteri" olarak algılamaya,
 - f. Temin eden ve sunan bir anlayıştan, kolaylaştırıcı ve katalizör rolü üstlenen bir anlayışa,
 - g. Ayrıntılara boğulmaktan asli işlevlere yoğunlaşmaya doğru, köklü bir değişime uğramaya başlamıştır. Bu yeni anlayış içinde,
21. yüzyılda kamu yönetimi;
- a. Saydam olmak,
 - b. Katılımcı olmak,
 - c. Hesap verebilir olmak,
 - d. Etkili ve verimli olmak,
 - e. İnsan hak ve özgürlüklerine saygılı olmak,
 - f. Belirsizliği ve ayrımcılığı azaltacak şekilde hukuka dayanmak,
 - g. Öngörülebilir, esnek ve süratli olmak zorundadır (KYYY, 2003:28-29).

Yukarıda belirtilen beklentilerin karşılanabilmesi ve yerine getirilebilmesi için; kurum ve kuruluşların tüm yönetsel, operasyonel ve mali yönetim süreçlerine entegre olan ve kurumların amaç ve hedeflerini gerçekleştirmelerini desteklemeye yönelik işlev gösteren iç kontrol sistemi ve buna bağlı kontrol süreçleri, ülkemiz kamu mali yönetim mevzuatında (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu) tanımlanmış ve kamu idareleri “iç kontrol” kavramı ile tanışmıştır (Kaya, 2013:656).

1.8.1 Kamu Yönetiminden Beklentilerin Artması

Kamu yönetimi reformuna yol açan önemli nedenlerden biri de toplumsal beklentilerin sürekli artmasıdır. Kamu hizmetlerinden yararlanan, vergi yükümlüsü olarak yönetimi finanse eden vatandaşlar hizmetlerin sunumundan yakından ilgilidir. Kamu hizmetlerinin kalitesinden memnun olmayan vatandaşlar, kamudan daha kaliteli ve daha hızlı mal ve hizmet beklentisi içine girmektedirler. Diğer taraftan özel sektörün mal ve hizmet sunumu sırasında dikkate aldıkları müşteri memnuniyeti ilkesi başarılı olmakta ve vatandaş aynı kaliteyi kamu yönetiminden beklemektedir. (Coşkun 2004:132).

Kamunun sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması ve yaygın bir uygulama alanı bulan sosyal devlet anlayışı, kamu yönetiminin genişlemesine, kamu ekonomisinin genel ekonomi içindeki payının artmasına ve dolayısıyla kamu

harcamalarında önemli artışların meydana gelmesine yol açmıştır. Başta eğitim olmak üzere sosyal hizmetlere ağırlık vermeye başlanması, askeri harcamalardaki artışlar, sosyal güvenlik gibi alanlara yönelinmesi, kamusal faaliyet ve işlem hacminin ve dolayısıyla kamu bütçesinin sürekli büyümesine yol açmıştır (Durmuş, 2006:252-253).

Artık yönetilenler hakkını aramakta ve gelişen iletişim vasıtaları ve bilinçlenme ile kendisine verilen hakları kısa zamanda öğrenmekte ve bir araya gelerek bir güç oluşturmaktadır. Bu durum kamunun artık yaptım oldu, harcadım bitti düşüncesini ortadan kaldırmaktadır. Her kurumun kendisine tahsis edilen kaynakları en iyi ve verimli şekilde hizmete geçirmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

1.8.2 Gelişen Yeni Yönetim Anlayışı

Değişmek en basit anlamıyla, mevcut durumu terk edip, yeni bir duruma geçmek demektir (Yalçın, 2002:3). Değişim, bir organizasyonda veya süreçte geçerli durumun planlı ya da plansız olarak başka bir biçime dönüşmesidir (Ülgen, 1997:167).

Günümüzde artık kamu yönetiminde de kalite, verimlilik, maliyet, sürekli geliştirme kavramlarının konuşulduğu görülmektedir. Doğaldır ki tüm bu kavramlar değişimi kamu organizasyonları için zorunlu kılmaktadır. Burada yapılması gereken şey, değişim yönetiminin gerçekte yönetimin değişimi anlamına geldiğinin farkına varmaktır. Eski yönetim biçimleri ile değişime önderlik yapılamaz. Özellikle kamuda yöneticilerin olaylara bakış açılarının değişmesi, verimlilik etkililik kaygılarının ön plana çıkması gerekmektedir. Çünkü kamu hizmetleri toplumsal yaşam açısından önem taşımaktadır. Kamu hizmetlerini üreten kamu organizasyonlarını da değişimin dışında tutmamak gerekmektedir (Yalçın, 2002:103).

Artık kamuda da değişim ihtiyacı bir zorunluluk haline gelmiştir. Çünkü çağımızda değişemeyen, gelişemeyen kuruluşların hayatta kalması mümkün değildir. Klasik ve geleneksel kamu yönetim anlayışının gereği olan merkeziyetçi bir yönetim anlayışından, yetkiler devir edilerek, yönetim alt kademelerle paylaşılmalı, durağan durumdan, dinamik, hareketli ve işlevsel pozisyona geçilmeli ve hizmetlerin doğrudan kamu tarafından yapılması yerine, farklı seçenekler ve mekanizmalarla

hizmet kalitesi geliştirilmeli, her faaliyetin ve personelin sorgulanması ve hesap verilebilirliği sağlanmalıdır.

1.9 İç Kontrolün Unsurları ve Standartları



Şekil 1.5: COSO piramidi (COSO, 1994 : Internal control- integrated framework, 15).

COSO İç Kontrol Çerçevesi, tüm dünyada en iyi uygulama olarak kabul edilen bir kontrol modelidir. Bu modelde, iç kontrolün beş unsuru olduğu ve bu unsurlardan herhangi birindeki arızanın, diğerlerinin de işleyişini olumsuz etkileyeceği belirtiliyor. Tüm bu unsurlar bir piramit şeklinde yapılandırılmıştır. Yani tabandan, piramidin en uç noktasına kadar birbirleri üzerine inşa ediliyorlar. En altta kurumsal değerler, stratejiler, üst yönetim, etik değerler ve örgüt kültürünü ifade eden “kontrol ortamı” unsuru vardır (Kaya, 2013:1). İç kontrolün diğer unsurları kontrol ortamı temelinin üzerine inşa edilmektedir. İç kontrol sisteminin bir kurumda, bir bütün olarak aksamadan işlemesi için, her bir unsurun kendi içinde ayrı ayrı etkin bir şekilde yapılandırılması veya bir bütün olarak mevcut bulunması gerekmektedir.

Tablo 1.8: Kamu iç kontrol standartları.

İÇ KONTROL STANDARTLARI	
Kontrol Ortamı Standartları	1. Etik değerler ve Dürüstlük 2. Misyon, Organizasyon yapısı ve görevler 3. Personelin yeterliliği ve performansı 4. Yetki devri
Risk Değerlendirme Standartları	5. Planlama ve Programlama 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
Kontrol Faaliyetleri Standartları	7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi 9. Görevler ayrılığı 10. Hiyerarşik kontroller 11. Faaliyetlerin sürekliliği 12. Bilgi sistemleri kontrolleri
Bilgi ve İletişim Standartları	13. Bilgi ve iletişim 14. Raporlama 15. Kayıt ve dosyalama sistemi 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi
İzleme Standartları	17. İç kontrolün değerlendirilmesi 18. İç denetim

1.9.1 Kontrol Ortamı

Tablo 1.9: Kontrol ortamı standartları.



Kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelini teşkil etmektedir. İç kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilişkili olup; yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen özen, doğruluk ve meslek ahlak kurallarına uyum, yeteneğe bağlılık, yönetimin felsefesi ve çalışma şekli, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır (Doyrangöl, 2002:2).

Sistemin ana unsuru ve sistemin üzerine inşa edildiği zemin olup iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması kontrol ortamının etkinliğine bağlıdır. İç kontrol sisteminin kurulabilmesinin ilk şartı uygun bir kontrol ortamının varlığıdır (ÇSGB, 2013:35).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"a göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a. Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması ve iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,
- b. Yönetici ve çalışanların meslek ahlak değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,
- c. Ayrıca performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesinin sağlanması,
- d. Son olarak idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Kurumun teşkilat yapısının yetki ve sorumlulukların dağılımını gösterecek şekilde olması gereklidir. Yetki ve sorumluluklara paralel olarak yaptırımlar ve hesap verme sorumluluğu belirlenmelidir. Hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere kullanılacak en temel araç raporlamadır. Bu nedenle, kurumsal yapının raporlama ve hiyerarşik ilişkileri göstermesi gerekmektedir.

Çalışanların görev ve sorumluluklarını bilmesi ve kendi yürüttüğü faaliyetlerin kurumun hedeflerine katkısını anlaması kontrol ortamının kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışanların kişisel ve mesleki dürüstlüğü ilke edinmesi ve etik değerleri benimsemesi faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli yürütülmesi bakımından gereklidir. İnsan kaynakları uygulamalarında yetenekli ve uzman

kişilerin istihdam edilmesine önem verilmesi kontrol bilincini artırmaya yardımcı olacaktır.

İyi işleyen bir kontrol ortamında kamu idaresinin misyon, organizasyon yapısı ve görevlerinin önceden tespit edilmiş olması ve personelin performansının düzenli aralıklarla değerlendirilmesi gerekmektedir (Kamu İç Kont.Reh., 2014:7-8).

Kamu İç Kontrol Standartlarında kontrol ortamı ile ilgili 4 standart belirlenmiştir.

Standart 1. Etik değerler ve dürüstlük

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Standart 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Standart 3. Personelin yeterliliği ve performansı

İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

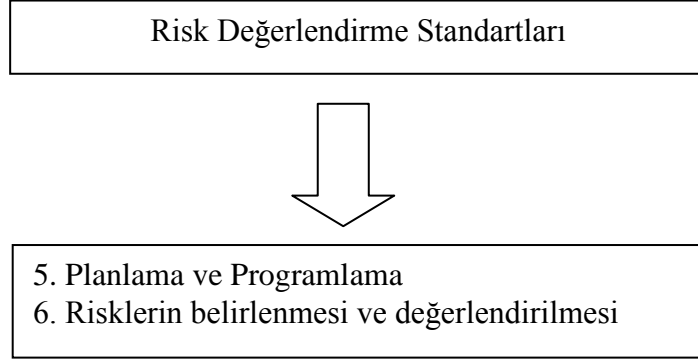
Standart 4. Yetki devri

İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır (Kamu İç Kont.Reh., 2014:7-8).

Özetle kontrol ortamı, sistemi ileriye götürmek için gerekli olan ilk adımdır ve idarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole yönelik olumlu bir bakış açısına sahip olmasını, etik değerleri, dürüst bir yönetim anlayışını, personelin yeterliliği ve performansını, yöneticilerin iş yapma tarzını, görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesini ve idarenin organizasyon yapısını kapsar (ÇSGB, 2013:35).

1.9.2 Risk Yönetimi

Tablo 1.10: Risk değerlendirme standartları.



Risk; amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek bir olayın ortaya çıkma ihtimalidir. Ancak risklerin fırsatları da içerdiğini her zaman göz önünde bulundurmak gerekir.

Risk yönetimi, risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin düzenli olarak gözden geçirme ve raporlanması aşamalarını kapsar. Risk yönetiminin tutarlılığını sağlamak üzere idarenin tamamında aynı şekilde uygulanması gerekir ki, bu da “Kurumsal Risk Yönetimi” kavramını ortaya çıkarmaktadır. Kurumsal risk yönetimi, idarenin tamamını içine alan bir süreç olup; risk yönetim süreçlerinin bir bütün olarak görülmesini ve yönetilmesini sağlar (Kamu İç Kont.Reh., 2014:20).

Standart: 5. Planlama ve Programlama

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir (Kamu İç Kont.Reh., 2014:20).

Diğer bir ifadeyle; iç kontrol bileşenlerinden ikincisi olan risk, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıpla, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin sağlanamaması ve yasal gerekler ile çalışma politika ve prosedürlerine uygun olmama gibi bir olay ya da faaliyetin organizasyonu olumsuz yönde

etkilemesidir. Başka bir ifade ile risk organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulamasını engelleyen olay ve davranışlardır (Demirtaş, 2005:177).

Risk değerlendirmesi, kurumun belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabileceği muhtemel riskleri nasıl tespit ve analiz edeceği ile belirleyeceği bu riskleri nasıl yöneteceği ve bunlara nasıl uygun yanıtlar vereceği ile ilgilidir. Her kurum amaç ve hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek içeriden veya dışarıdan kaynaklanan çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. Kurumların bu risklere karşı hazırlıklı olmaları ve risk değerlendirmesi yapmaları gerektiği düşünülmektedir.

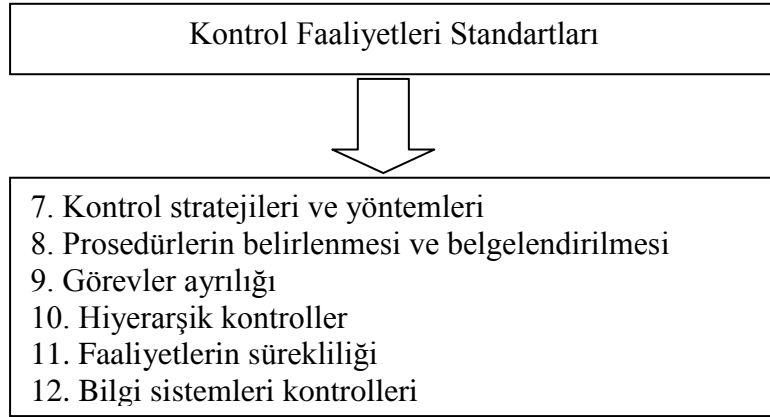
Risk değerlendirmesinin ön koşulu kurumun amaç ve hedeflerinin açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmiş olmasıdır. Risk değerlendirmesi yönteminin kapsamı ve uygulanacağı faaliyet alanları belirlenmeden önce kurumsal amaç ve hedefler tespit edilmiş olmalıdır. Risk değerlendirmesi iç kontrol sisteminin bileşenlerinden biridir ve iç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Bu sebeple, riskli alanların belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması iç kontrol sisteminin başarısı açısından önemli bir husus olarak görülmektedir.

Riski belirleme, analiz etme ve yönetme yöntemleri etkili bir iç kontrol sistemi için çok önemlidir. Değişimin sürekli olduğunu kabul etmek, değişen koşulları belirlemek ve bu değişimlere cevap olarak gerekli önlemleri almak, etkili risk değerlendirme yöntemi için esastır (ÇSGB, 2013:35).

Özetle risk değerlendirme, kurumun amaçlarını gerçekleştirirken önlerine çıkabilecek risklerin tanımının yapılması, incelenmesi ve alınacak tedbirlerin belirlenmesi sürecidir. Kurumun gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili riskler belirli dönemlerde gözden geçirilmeli, önleyici hekimlik yapılarak testi kırılmadan önce gerekli tedbirler alınmalı ve risklerin getirdiği fırsatlar kurumun gelişmesi ve ilerlemesi için kullanılmalıdır.

1.9.3 Kontrol Faaliyetleri

Tablo 1.11: Kontrol faaliyetleri standartları.



Kontrol faaliyetleri, öngörülen bir riskin etki ve/veya olasılığını azaltmayı ve böylece idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan eylemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi risk değerlendirmesinin tamamlanmasına bağlıdır. Yönetim, görevlerin ve hedeflerin gerçekleştirileceğine dair makul güvence elde etmek için risk yönetimini esas almak suretiyle kontrol faaliyetlerini planlayarak, bunları organize etmeli ve yönlendirmesini sağlaması gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri, hem mali hem de mali olmayan kontrolleri kapsamakta olup idarenin tüm faaliyetleri için bir bütün olarak tasarlanıp uygulanması gerekmektedir (Kamu İç Kont. Reh., 2014:58).

Standart 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri:

İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Standart 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi:

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Standart 9. Görevler ayrılığı:

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılmalıdır.

Standart 10. Hiyerarşik kontroller:

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Standart 11. Faaliyetlerin sürekliliği:

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Standart 12. Bilgi sistemleri kontrolleri:

İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir (Kamu İç Kont. Reh., 2014:58).

Diğer bir ifadeyle, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda karşılaşılabilecek riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere oluşturulan ve uygulamaya konulan politikalar, prosedürler ve teknikler kontrol faaliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Kontrol faaliyetleri önleyici ya da tespit edici mahiyette olabilir ve risk değerlendirilmesi sürecinde olası risklerin etkisini hafifleterek yönetimin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (ÇSGB, 2013:35).

Kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlediği kuralların ve verdiği talimatların uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, sınır kontrolü, başarı ölçümü, tüm aktiflerin ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin ayrışması gibi çok farklı kontrol faaliyetlerini içermektedir (Yavuz, 2002:43).

Kontrol faaliyetleri, gerek yönetim gerekse de ilgili tüm kurum personeli tarafından rutin olarak yürütülen faaliyetlerin bir parçası olarak değerlendirilmeli ve kurumun bütün birimlerinde ve her seviyede uygulanan yöntemleri ve politikaları kapsamalıdır. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalı ve kurumun günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır. Kontrol faaliyetlerinin ekstra iş yükü ve maliyet getiren bir işlem olarak algılanması iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltacak ve sistemin başarısını olumsuz yönde etkileyecektir (ÇSGB, 2013:36).

Kontrol faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni, formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay

süreci, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydı olarak korunması, uygulamaların gözden geçirilmesi, denetim işlevleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir (Öksüz, 2009:5).

Özetle kontrol faaliyetleri, idarenin amaçlarını yerine getirilmesini sağlamak ve tespit edilen risklerin zararını en aza indirmek ve yönetmek için oluşturulan işlemler ve prosedürler bütünüdür. Risklerle karşılaşma olasılığının azaltılması ve meydana gelen aksaklıkların nedenlerinin tespit edilerek bir daha tekrar edilmemesi ve dersler ve sonuçlar çıkarılabilmesi için kontrol faaliyetleri yerine getirilmesi gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri yapılan işlemlerin bütününe uygulanmalı ve gözden kaçan bölümlerin olmamasına çalışılmalıdır.

1.9.4 Bilgi ve İletişim

Tablo 1.12: Bilgi ve iletişim standartları.



COSO iç kontrol modelinin beş bileşeninden dördüncüsü olan bilgi ve iletişim bileşeni, kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlar. İdare genelinde bilgi akışını düzenleyerek kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma yolunda bir araç olarak görülen iç kontrol sisteminin işlerliği ve uygulanma kabiliyetinin artmasında önemli bir role sahiptir.

İletişim bilginin gerek idare içinde yatay ve dikey olarak, gerekse idare dışında uygun mekanizmalarla ilgili kişi, idare ve mercilere iletilmesini ve dönüşümünü ifade eder. İdareler tarafından yöneticilerin, çalışanların ve kamuoyunun ihtiyaç duyabileceği bilgiye karşı etkili biçimde yönetilen ve iyi koordine edilmiş bir iletişim sisteminin kurulması amaçlanmalıdır.

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar (Kamu İç Kont. Reh., 2014:75).

Standart 13. Bilgi ve iletişim:

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Standart: 14. Raporlama

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dâhil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır (Kamu İç Kont. Reh. 2014:75).

İletişim, karar vermek ve faaliyetleri koordine etmek için yararlı bilginin çalışanlar (kişiler) arasında ve organizasyonun içinde değişimidir. Bilgi; yöneticilere ve çalışanlara, sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olacak biçimde ve zamanında iletilmelidir (Intcontrol, 2014:13-14).

Bilgi ve iletişim ortamında;

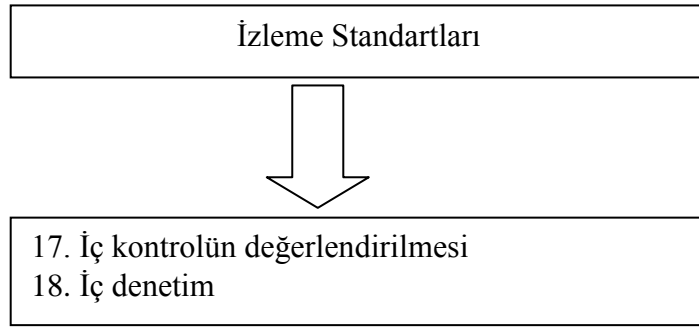
- a. Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- b. Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olunması,
- c. Karar alma, planlama, üretim, tahlil, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- d. Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- e. Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- f. Korunması önemli ve gereklidir (Öksüz, 2009:5).

Bilgi kurum içersinde belge, kayıt ve doküman şeklinde üretilebilir ancak bundan önemlisi üretilen bilgi formatındaki kaynakların tüm iç ve dış birimlere

uygun ve düzenli bir şekilde iletilmesi gerekmektedir. Kurumun amaçlarına ulaşması için üretilen bilginin uygun iletişim kanalları ile ihtiyaç olan birimlere iletilmesi gerekmektedir. Elde edilen bilginin iletişim kanalları açık olarak iletilmemesi risklerin tespit edilmesi ve zamanında tedbir alınması noktasından da önemlidir. Örneğin iletişim kanallarının açık olması ortaya çıkan usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılarak, tespit edilip gerekli işlemlerin yapılmasını kolaylaştıracaktır. Üretilen bilgi, belge ve dokümanların kaydedilme, dosyalanma, arşivlenme ve muhafaza edilme faaliyetleri de ilerleyen süreçlerde davranış tarzlarını ve alınacak tedbirleri belirleyeceğinden önemli bir hususu oluşturmaktadır.

1.9.5 İzleme

Tablo 1.13: Bilgi ve iletişim standartları



İzleme; idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir. İzleme ile idarenin faaliyetlerinin misyon doğrultusunda, hedeflerle uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği, risk yönetimi esasları çerçevesinde gerekli kontrollerin öngörülüp öngörülmediği, söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı, iletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi hususlar tespit edilip değerlendirilmektedir. Bu nedenle izleme iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim halinde işleyen bir süreçtir.

İzleme iç kontrol sisteminin, beklendiği şekilde işleyişinin ve koşullardaki değişikliklere uyum göstermesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilir ve yönetime kontrol faaliyetleri sorunlarının düzeltilmesi ve istenmeyen bir olay meydana gelmeden önce riski kontrol etme şansı verir.

İç kontrol sisteminin izlenmesinde katılımcılık esastır. İzlemede; soru formları, iç ve dış denetim raporları, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri, bütçe bilgileri, ön mali kontrole ilişkin veriler ile birim yöneticilerinin görüşlerinden faydalanılmalıdır.

Standart 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Standart 18. İç denetim

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır (Kamu İç Kont. Reh., 2014:101).

İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol yapısının, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere göre yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Gözlemleme, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla etkin iç kontrol yapılarında, bu iki yöntemde birlikte yer aldığı bir izleme işlemi gerçekleştirilmektedir (Saltık, 2007:11).

İzleme, sürekli ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabildiği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir. Sürekli gözlemleme; faaliyetlerin normal akışında iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeyi sağlamaktadır. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamalarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemlemeye örnek olarak verilebilir (Doyrangöl, 2002:2-3).

İzleme, iç kontrolün kalitesini ölçmek ve değerlendirme yapmak için yapılan tüm faaliyetleri içermektedir. İç kontrol sistemi içerisinde yapılan faaliyetlerin, istenildiği şekilde yürüyüp-yürümediği ve performansının ölçülmesi belirli zaman dilimlerinde (yılda en az bir kez) ve devamlı olarak izlenmelidir. İç kontrol sisteminin planlandığı gibi başından itibaren işleyip işlemediğinin takibi, kontrolü ve sonunda değerlendirilmesi kurumların üst yönetiminin sorumluluğundadır.

Aksayan hususların tespit edilmesi ve değişen ve gelişen ihtiyaçlara göre gerekli tedbirlerin alınması elde edilen sonuçların üst yönetime aktarılması izleme faaliyeti ile gerçekleştirilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI VE UYGULANMASI

2.1 İç Kontrolün Yurtdışı Uygulamaları

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları arasında yer alan çalışma alanı standartları, denetim süreci içerisinde yapılacak denetim çalışmasına ilişkin standartlardan oluşur. Çalışma Alanı Standartlarının ikincisi, bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol yapısının ve sisteminin değerlendirilmesine ilişkindir (Aksoy, 2007:237).

İç kontrolün amaçları açısından bakıldığında, uluslararası denetim standartları kapsamında belirtilen amaçlar şunlardır:

- a. İşlemleri, yönetimin genel ve özel olarak belirlediği yetkiler çerçevesinde yürütmek,
- b. İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- c. Aktifler üzerinde tasarruf hakkının belirlenmesi,
- d. Aktiflerin durumunu açıklayan belgeleri, mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırmak ve varsa farklılıklar için gerekli önlemleri almak,

Sorumluluk açısından bakıldığında, bu standartlara göre, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesinden işletme yönetimi sorumludur (Aksoy, 2007:237).

2.1.1 COSO Modeli

İç kontrole yönelik çeşitli çalışmalar, raporlar ve modeller mevcut olmakla birlikte dünyada yaygın bir şekilde kullanılan kontrol modeli, COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçevesi'dir (Coso, 1994:10).

Amerika’da faaliyet gösteren beş meslek örgütünün bir araya gelerek oluşturduğu COSO tarafından önerilen ve sonraki yıllarda yapılan eklemelerle daha da geliştirilen bu yaklaşım, gerek özel gerekse kamu sektöründe genel kabul gören bir standart niteliğindedir. Bu model iç kontrolün kapsamını genişletmiş, muhasebe kontrollerinin yanı sıra yönetim kontrollerini de kapsayan bir anlayış geliştirmiştir. Uluslararası düzenleyici örgütler iç kontrolle ilgili çalışmalarını belirli bir sistematığe dönüştürmede bu modeli esas almışlardır (Güner, 2010:189).

2.1.2 Sarbanes-Oxley Yasası

2000’li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, yolsuzlukları ve denetim alanındaki çarpıklıkları ortaya çıkarmış, bu durum yatırımcıların hem sermaye piyasalarına hem de muhasebecilik mesleğine olan güvenini derinden sarsmıştır. Yaşanan skandallardan sonra yatırımcılar için, şirketlerin gerçek durumlarını yansıtacak şeffaf finansal raporlama yapması ve denetçilerin toplumsal sorumlulukların bilincinde hareket etmesi önem kazanmıştır. Kamunun, muhasebecilik mesleğine olan güveninin tekrar kazanılması için ilk adım ABD’den gelmiştir ve şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir caba olarak Sarbanes-Oxley Yasası (SOX-2002) çıkarılmıştır (Demircan, 2007:45-46).

Bu yasayla finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güveninin yeniden inşası için önemli düzenlemeler getirilmiştir. İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkin bir şekilde işletilmesi zorunlu kılınmış ve gerek işletme yöneticileri gerekse bağımsız dış denetçilere bu konularda ciddi sorumluluklar getirilmiştir (Aktan, 2006:11).

Sarbanes Oxley yasası, firmaların finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmelerini şart koşmaktadır. Amacı, yatırımcıyı, “doğruluk” ve bütünlük” ilkelerini kullanarak korumak, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir hale gelmelerini sağlamak, kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve etik iş prensiplerinin benimsenmesini sağlamaktır. Etkileri, etkin kontrol çevresi, güvenilir dokümantasyon, standartlaştırılmış iş süreçleri, etkili iç kontrol ve daha az karmaşık süreçlerdir (Eryılmaz, 2014:1).

Şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları ön görülmüştür. Ayrıca yasa ile ABD’ de bağımsız denetime ilişkin yeni, bir sistem

oluşturularak, Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu kurulmuş ve bağımsız denetim hizmeti görececek şirketlerin bu kurula uyumu zorunlu tutulmuştur (Eroğlu, 2006:1-12).

2.1.3 Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'da iç kontrol hususuna büyük önem vermiş ve COSO'ya paralel bir iç kontrol yaklaşımı benimsenmiştir. AICPA'ya göre iç kontrol, firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca iç kontrol kapsamında, finansal tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun sağlanması ve sayılan hususlarda sınırlı bir güvence verme hususları yer almaktadır (Aksoy, 2010:384).

AICPA tarafından yayımlanan 1990 yılı başından itibaren yürürlüğe giren “Finansal Tabloların Denetiminde iç Kontrolün Önemi” başlıklı 55 no'lu standartta iç kontrol kavramı daha geniş ele alınmakta ve bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanımaya yönelik sorumluluğu arttırılmaktadır. Bu standart ayrıca iç kontrol yapısının elemanları olarak; kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol yordamlarını tanımlamaktadır (Kalkınoğlu, 2003:70).

2.1.4 Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA –Institute of Internal Auditors), uluslararası platformda iç denetim mesleğinin genel kabul görmüş meslek örgütü olarak bilinmektedir. IIA, kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan iç denetimdeki büyümeye ve yeni yönetsel ihtiyaçlara cevap olarak 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. Enstitü, Amerika Birleşik Devletleri dışındaki ilk birliğini 1944 yılında Toronto'da, 1948 yılında ise Londra'da kurmuştur. 1978 yılında IIA tarafından yayınlanan “İç Denetim Mesleki Standartları”nda iç kontrol sisteminin yapısı genel hatlarıyla ele alınmıştır (Gamze, 2010:59).

Kurumun 1993 yılında yaptığı tanıma göre iç kontrol sistemi, bilgilerin doğruluk ve dürüstlüğünü, politika, plan ve yasalara uygunluğu, varlıkların korunmasını, kaynakların verimli kullanılmasını ve hedeflere ulaşılmasını sağlayan

kontroller yığındır. İşletmelerin karşılaştıkları en büyük risk bu amaçların bir araya getirilememesidir. Bu nedenle iç kontrol sistemi, işletmeleri bu tür risklerden koruma görevi üstlenmektedir (Hermanson, Heather, 1994:29).

1999 yılında, COSO raporu doğrultusunda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç kontrolün tanımı güncellenerek yeniden yapılmıştır. Bu tanıma göre iç kontrol, yönetimin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivitedir (Demirbaş, 2005:169).

Temmuz 2007’de tekrar güncellenen Standartların eski halinde bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetimin kapsamı, denetim faaliyetleri ve iç denetim departmanının yönetimi başlıklarında toplanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, yeni şekli ile Nitelik Standartları ve Performans Standartları olmak üzere iki üst başlık altında düzenlenmiştir (Eşkazan, 2011:1).

Nitelik Standartları, iç denetimi gerçekleştiren organizasyon ve bireylerin niteliklerine yönelik iken; Performans Standartları, iç denetimin doğasını tanımlamakta ve söz konusu hizmetlerin performansını ölçmede kullanılabilecek kalite ölçütlerini sağlamaktadır. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanabilmektedir. Bu standartlara ilave olarak Uygulama Standartları hazırlanarak, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinde uygulanabilecek koşullar sunulmuştur (IIA,2011:1-2).

2.1.5 Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI), Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır. Küba/Havana’da toplanan kongrede 34 ülkenin katılımıyla 1953 yılında kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170’e ulaşmıştır. INTOSAI’nin amacı yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir (Keskin, 2006:38).

INTOSAI İç Kontrol Komitesi tarafından COSO modeli esas alınarak, Kasım 2004 tarihinde “Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır. INTOSAI tarafından ayrıca, “İç Kontrol Etkinliğini Raporlama Rehberi” isimli çalışma yayınlanmıştır (Aracagök, Yörük, Esin, Umut, 2004:3).

Komitenin amacı, kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamaktır. Kamu yöneticilerinin, bu rehberi kendi kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak için kullanmaları hedeflenmiştir. Ancak, rehber yalnızca tavsiye niteliği taşımakta ve kamu sektöründe iç kontrol uygulaması için ayrıntılı politikalar, yöntemler sunmayıp kamu kuruluşlarının kendi yapısal özelliklerine göre bir iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır (Intosai, 2004:4).

2.1.6 Avrupa Birliği Tarafından Yapılan İç Kontrol Düzenlemeleri

AB’de 1977’den bu yana uygulanan mali tüzük, üye ve diğer ülkeler tarafından ön mali kontrollerin işlemlerin etkinliğini denetlemede yetersiz kaldığı, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olmadığı gerekçesiyle eleştirilerek maruz kalmıştır. Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve kaynakların etkili kullanımını sağlamak üzere çalışmalara başlanmıştır ve 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından White Paper yayımlanmıştır. White Paper politika önceliklerini belirleyen Reform Raporu ve buna ilişkin eylem planından oluşan bir belgedir (Saltık, 2007:33).

White Paper, iç kontrolü, organizasyon amaçlarına ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde ulaşılmasını sağlamak, kurallara uygun hareket etmek, politika ve düzenlemeleri yürütmek, varlıkları ve bilgiyi korumak, hatadan ve hileden korunmak, muhasebe kayıtlarının kalitesine ve güvenilir finansal ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesine makul güvence sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır (Simay, 2009:27).

Son yıllarda Avrupa Birliğinde ve birçok ülkede kamu mali yönetim ve kontrolü anlayışında önemli değişiklikler yaşanmış, merkezi kontrolden iç kontrole geçiş olmuştur. Yeni kontrol anlayışı kapsamında, iç kontrol kavramı önem kazanmıştır.

Avrupa Birliği tarafından benimsenen kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI2 tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır (Uzunay, 2007:2).

Avrupa Birliği'nde uygulanan ve COSO Modeli olarak da bilinen iç mali kontrol sistemi, beş temel unsuru içermektedir. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, izleme-takip süreci, enformasyon ve raporlama teknikleridir. Özellikle risk değerlendirme faaliyetleri gerçekleştirilirken, ulaşılmak istenen hedeflerin belirlenmesi ve bu hedeflerin ölçülebilir nitelikte olması büyük önem arz etmektedir. Avrupa Birliği yetkilileri, bu model doğrultusunda sadece kontrol faaliyeti değil, bu beş unsurun tamamının iç mali kontrol sistemi içine dahil edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Adı geçen bu beş unsurun Birlikte ve üye ülkelerde her zaman var olduğu ve uygulandığı farz edilmektedir. Ancak uygulamanın gerçekte hangi boyutta olduğunun kesin bir yanıtı yoktur (Acar, 2014:4).

Avrupa Birliği ülkelerde uygulanan iç mali kontrol sistemleri, iki temel grup altında toplanabilir. Birinci grup; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelere benimsenmiş olan” third party ex ante yaklaşım” olarak adlandırılmaktadır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerle değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamalarda, iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede third party ex ante yaklaşımının üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir. Başka bir deyişle, kontrolörün yasal konumu, onun ne kadar bağımsız çalışabileceğinin de bir göstergesidir (Acar, 2014:5).

İkinci grup; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği “yönetim sorumluluğu (management responsibility) anlayışı” olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle

ex ante aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimi de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir (Acar, 2014: 5).

2.2 İç Kontrolün Özel Sektör Uygulamaları

Yönetimin esas sorumluluğu, işletmeyi karlı işletmektir. Bu sorumluluğu yerine getirmek için, yönetim, mal ve hizmetlerin kabul edilebilir bir maliyetle üretimini sağlamalı, mamullerin uygun bir fiyattan satılabileceği piyasayı geliştirmeli ve yeni mal ve hizmetler sunmalıdır. Bu amaçlara ulaşmak için, yönetim her faaliyet alanında etkinliği sağlayacak politika ve yöntemleri belirlemeli, bu politikaları uygulayacak personeli seçmeli ve yetiştirmeli, genelge ve yönergelerle bu politikaları personele iletmelidir. Yönetimsel kontrol bu bakımdan personelin işe alınması, yetiştirilmesi ve çalıştırılmasına ilişkin usul ve yöntemleri, kalite kontrolü, üretim planlamasını ve satış politikalarını kapsar (Ocaklı, 2010:39).

Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrollerin varlığı oluşturmaktadır. Şirket içi kontrollerin yerindeliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur (Uzun,2009:1).

İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Hata, hile ve dolandırıcılıkların, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktır (Uzun, 2009:1).

2.2.1 Bankacılık Uygulamaları

Bankaların iç kontrolü ve denetimi konularında çalışmalar yapan kuruluşlar arasında en önemlisi olan Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision)' nin 1998 yılında yayımladığı "Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi (Framework For Internal Control Systems In Banking Organisations)" adlı çalışmada;

- a. Etkili bir iç kontrol sisteminin, banka yönetiminin ve faaliyetlerinin doğru bir şekilde işlemesi için en önemli unsurlardan biri olduğu,
- b. Bankaların ve bütün finansal sistemin güvenliği için etkili iç kontrollerin temel unsur olduğu,
- c. Her bankanın kendi yapısı, faaliyetleri ve risk yapısı ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir (Yavuz, 2002:40).

Bu komite tarafından Basel I ve Basel II düzenlemeleri yapılmıştır. Basel II düzenlemeleri, iç denetim açısından konunun iki tarafı üzerinde etki oluşturmaktadır. Birincisi, bankaların kendi risklerinin değerlendirmesi açısından, ikincisi ise, firmaların kredibiliteleri açısından etkisidir. Basel II uygulamasında kredi fiyatının firmanın taşıdığı riske göre belirlenmesi ve banka tarafından riske göre kredi fiyatı teklif edilmesi söz konusudur. Bu zorunluluk, yüksek kredi riskinin bankanın kendi taşıdığı riski de yükselterek daha fazla sermaye bulundurma ihtiyacı doğurması ve bankanın bu maliyeti kredi fiyatını belirlerken hesaba katmak durumunda olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Basel II kredi değerlemesi ve kredi riskinin tespitinde iç denetim sisteminin varlığı firmaların kredibilitelerine doğrudan etki edecek temel belirleyicilerden birisi haline gelmiştir. Basel II düzenlemeleri artık küçük ve büyük ölçekte bütün firmalar için kurumsal yönetim uygulamaları ve iç denetim sisteminin kurulmasını bir zorunluluk olarak ortaya koymuştur. Banka kredilerinden yararlanmak isteyen firmalar finansal verilerinin sağlamlığının yanı sıra iç denetim sisteminin varlığı ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumu açısından değerlendirilerek kredi kararı verilecek ve kredi maliyeti tespit edilecektir (Aras, 2014:3).

Ülkemizde de bankacılık sektöründe çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve

yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetlerinin ise yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeline yürütülmesi öngörülmüştür (BDDK, 2005:30).

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca BDDK tarafından yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte, İç Kontrol; bankanın tüm faaliyetlerinin, belirlenen politika ve yöntemlere, uygulama talimatlarına, limitlere uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla, iç kontrol elemanları tarafından yerine getirilen, bir sistem içinde izlemeyi, bağımsız değerlendirmeyi, yönetim kademelerine eş zamanlı rapor etmeyi içeren finansal, operasyonel ve diğer kontrol sistemlerinin tümü olarak tanımlanmıştır (Ekmekçi, 2010:42).

İç kontrol sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için; banka bünyesinde işlevsel görev ayrımının tesis edilmesi ve sorumlulukların paylaşılması, muhasebe ve finansal raporlama sisteminin, bilgi sisteminin ve banka içi iletişim kanallarının etkin çalışacak şekilde tesis edilmesi, acil ve beklenmedik durum planı hazırlanması, iç kontrol faaliyetlerinin oluşturulması, bankanın iş süreçleri üzerinde kontrollerin ve iş adımlarının gösterildiği iş akım semalarının oluşturulması zorunludur (BDDY, 2006).

Ayrıca, bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tabloların, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içerecek yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadır (BDDK, 2005:40).

Yeni bankacılık yasası uyarınca, iç kontrol sistemine ilişkin BDDK açısından çeşitli düzenlemeler de getirilmiştir. Bankaların diğerleri yanı sıra iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerin konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır (BDDK, 2005:66).

Bankacılık sektöründe risklerin yüksek olması sebebiyle denetim ve kontrole yönelik güvenilir bir sistemin oluşturulmasına yönelik lazım olan altyapı oluşturması gerekmektedir. Bankacılıktaki denetim ve kontrollerin etkin bir şekilde sağlanabilmesine iç kontrol sistemleri yardımcı olmaktadır.

2.2.2 Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) düzenlemesi 1996 tarih ve [X,16] seri nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır. Yine SOX yasasını takiben, SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. SOX’un mini Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek [X:19] seri nolu SPK tebliği ile ülkemiz uygulamasına sokulan düzenleme hükümleri, bilahare SPK’nın 12.06.2006 tarih ve [X:22] seri nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ131”e aktarılmıştır ve uygulanmaktadır (Günel, 2010:55).

SPK düzenlemeleri ile SOX paralelinde, denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden müteşekkil denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır (Aksoy, 2007:257).

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin, yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir (Aksoy, 2007:257).

Ayrıca ortaklığın iç kontrol sistemi ile ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenmektedir (Aksoy, 2007:257).

2.2.3 Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

13.01.2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilen, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun 1.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanununun 366. Maddesi gereğince yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak

konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir. 367. Madde de işletmelerin iç kontrol sistemlerinin biçimsel ve formel tanımına yer veren bir düzenleme yer almaktadır (Cömert, 2008:26).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yönetimin devri başlıklı 367. maddede işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bir ölçüde biçimsel tarifini veren bir düzenleme yapılmıştır. 6102 sayılı kanunun 378. maddesinde riskin erken saptanması ve yönetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere ilgili kanunun anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını ön görmüştür. Bugün işletmeler için iç kontrol yönetiminin temel fonksiyonlarından biridir ve evrensel ifadesiyle iç kontrol işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği, finansal raporların güvenilirliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla işletme içinde oluşturulan ve işletmenin tüm çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir (Arıkan, 2010:7-10).

Yeni Kanun, şirketlerin denetimi için tamamen yeni kabul edilebilecek bir sistem öngörmektedir. Buna göre, hali hazırda şirketlerin zorunlu organları arasında sayılan ve konuyla ilgili uzmanlığı bulunması gerekmeyen denetçi (murakıp) vasıtasıyla yapılan denetim, yeni düzenleme ile yerini bağımsız denetim şirketlerine veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler vasıtasıyla yapılacak bağımsız denetime bırakmıştır. Yapılacak denetim, finansal tabloları ve/veya konsolide finansal tabloları ve yıllık raporları da içerecek şekilde düzenlenmiştir. Denetimin, Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılması öngörülmüştür. Yeni Kanun ile denetim sistemine ilişkin getirilen bir diğer yenilik, işlem denetçilerine yer verilmesidir. Söz konusu işlem denetçileri, şirketin kuruluş, sermaye artırımı ve azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul değer ihracı gibi işlemlerini denetleyen denetçilerdir (Doğan, 2011:41).

Yeni ticaret kanunu ile özel sektörde faaliyet gösteren şirketlerin işlemleri ile ilgili kontrol mekanizmaları geliştirilerek bağımsız dış ve iç denetim sistemlerinin uygulanmasını ön görmektedir.

2.3 Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanımı

Etkililik, bir işlemin, planlanan ve meydana gelen etkisi arasındaki bağlantıyı, amacı gerçekleştirme ölçüsünü ve yerindeliğini ifade eder. Kamu idaresinin kaynak

kullanımında ne kadar etkili olduğu, planladığı ile gerçekleştirdiği faaliyetler arasındaki oran ile ölçülebilir.

Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara ve hedeflere, alınacak riske uygun olan bir maliyetle ulaşmak demektir. Başka bir ifadeyle; planlanmış maliyet ile gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir (Çiçek, 2004:14). Başka bir deyişle; belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. En uygun ve doğru zamanda minimum kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir (Akbulut, 2010:15).

Ekonomiklik; iç kontrol prosedürlerinin maliyeti hiçbir zaman beklenen faydayı geçmemelidir. Bu sebeple yönetim, kontrollerin amaçları ile birlikte maliyetlerini de önceden belirlemeli ve herhangi bir sürpriz durumla karşılaşmamalıdır (Kepekçi, 1994:13).

Mevcut Kaynak	Azami sonuç	VERİMLİLİK Kullanılan kaynaklarla, bir işlemin çıktılarını veya sonuçlarını en üst faydaya çıkarmaktır.
En az kaynak	Azami sonuç	ETKİNLİK En az çaba veya maliyetle en çok sonuç elde etme kapasitesidir.
En az kaynak	Azami sonuç	EKONOMİKLİK Bir faaliyetin planlanmış neticelerine veya sonuçlarına varmak için harcamaları en düşük seviyeye indirmektir.
Planlanan faaliyet	Etkililik Gerçekleşen faaliyet	ETKİLİLİK Bir faaliyetin, planlanan ve oluşan etkisi arasındaki ilişkidir.

Şekil 2.1: Kaynak kullanımına ilişkin kavramlar.

Kamuda kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması büyük önem arz etmektedir. Kamunun faaliyetlerinin çoğunda maksat hizmet olduğundan bu hususlar

çoğunlukla gözden kaçabilmektedir. Kamuda elde edilmek istenen sonuç, özel şirket mantığıyla en az girdi en çok karın elde edilmesi olmadığından ve yapılan faaliyetlerin çoğunluğunda hizmet esas olduğundan, maksimum faydayı elde etmek için öncelikle ihtiyaçlar tam tespit edilmeli, süreçler iyi planlanmalı ve maliyetleri en aza indirmek için azami gayret gösterilmelidir.

2.4 Yasal Düzenlemelere Uyum

İdare yönetimi; yasalara uygunluğu sağlamak ve idarenin amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde gerçekleştirmek için yönetim politikaları kabul eder. Yönetim, kendi politikasını uygulama ve ne ölçüde gerçekleştiğini izlemek için kontrol usul ve yöntemleri kabul ederek bu usul ve yöntemleri personeline iletir. Personel, faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır. Bu bakımdan, idare faaliyetlerini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklik yapılması gerekir (Azaltun, 1999:16).

Gelişen şartlara, içinde bulunulan zamana ve ihtiyaca göre mevcut yasal düzenlemeler güncellenip veya ihtiyaca göre yeni mevzuat çıkartılmalıdır. Bu yapılan yeni düzenlemelere göre idareler yeni süreçler, faaliyetler ve kontrol mekanizmaları geliştirmeleri gerekmektedir. Bu faaliyetler, aynı gelişen iklim şartlarına göre insanların almış oldukları tedbirler gibi idarelerde değişen ve gelişen durumlara göre kendilerinde değişiklik yapmaları ve uyum sağlamaları gerekmektedir.

2.5 Varlıkların Kötüye Kullanılması ve Kayıpların Önlenmesi

Varlıkların yönetilmesinde, idarenin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı idarenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanan, usul ve yöntemler, varlıkların korunması olarak anlaşılır (Kepekçi, 1994:19).

Varlıkların korunması ile ilgili iç kontrol amaçlarının kapsamına hangi unsurların girdiğinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu amaçları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- a. Çeşitli tehlikelerden kaynaklanan kayıpları önlemek,
- b. Kaynakların etkin olmayan bir şekilde kullanılmasını engellemek,
- c. Zayıf yönetim kararlarına engel olmak,
- d. Verilerin elde edilmesi veya kaydedilmesi sırasında oluşabilecek hataları önlemek,
- e. Personel dikkatsizliği sonucu varlıkların kaybını engellemek,
- f. Yönetim politikaları veya kamu düzenlemeleri konusunda personelin uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak,
- g. Varlıkların çalınma veya kaybolma gibi olaylara karşı korunmasını sağlamak,
- h. Çalışanların yasadışı davranışlara yönelmesini önlemek (Çiçek, 2004:12-13).

Varlıkların kaybolması ve kötüye kullanılması sadece çalınma veya yolsuzluklarla olmaz. Yapılan işlemlerde ve faaliyetlerde; öncelikle iş akış şemalarının oluşturulmaması, gerçek ihtiyacın olup-olmadığının tespit edilmemesi, ihtiyacın en uygun yöntemle tedarik edilmemesi, yapılan faaliyetlerde irtibat ve bilgi iletişim tesis edilmemesi ve yapılan faaliyetlerin kontrol edilip geri besleme yapılmaması gibi durumların ortaya çıkmasında da mevcut varlıklar kötüye kullanılmış ve elden çıkmış olacaktır.

2.6 Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu

Yönetimin karar alması konusunda önemli dayanağı muhasebe bilgileridir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir (Bozkurt, 2006:122).

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade etmektedir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade etmektedir (Gönen, 2007:27).

Çeşitli nedenlerle muhasebe bilgilerinin doğru ve dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler

olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelmektedir (Bozkurt, 2006:122).

İç kontrol, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini içermelidir (Azaltun, 1999:16). O halde, bu bilgileri üretecek muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi ve hazır hale getirilmesi, işlenmesi özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller sağlanmalıdır (Erdoğan, 2006:85).

Kurumlar, idareler ve işletmeler muhasebe kayıtlarını en basit anlamıyla; yaptıkları faaliyetler ve işlemlerin neticesinde kar mı, zarar mı ettiklerini öğrenmek için tutarlar. Bu muhasebe kayıtları, sonucun bilinmesini, bununla da kalmaz, sonuca göre yapılan faaliyete devam edilip edilmeyeceği, yeni düzenlemeler ve tedbirler alınıp, alınmayacağı veya yeni alanlara yönelinip-yönelinmeyeceğini de etkiler. Bu sebeplerden dolayı muhasebe kayıtlarının düzgün ve bütün süreci kapsayacak şekilde ve eksiksiz tutulması çok önemlidir.

2.7 İç Kontrole İlişkin Sorumluluklar ve Aktörler

5018 sayılı KMYKK'nunu ve ilgili mevzuatla;

- a. İç kontrolle ilgili gerekli talimatları verme, uygulamaları izleme ve gerekli tedbirleri alma görevi üst yöneticiye,
- b. Hesap verme görevi harcama birimlerine,
- c. İç kontrol çalışmalarını koordine etme, harcama birimlerine teknik destek ve danışmanlık sağlama görevi mali hizmetler birimine (strateji geliştirme birimi),
- d. Denetim ve raporlama görevi iç denetçilere verilmiştir.

İç kontrolden; yönetim sorumluluğu idarelerin maliye birimlerinde olduğu zannedilse de rolleri farklı olmak üzere, bir idarenin bütün yönetim kademeleri ve personeli sorumludur (ÇSGB, 2013:26-27).

Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Yönetim, amaç ve hedeflerin belirlenmesi, iç kontrolün tasarlanması, kontrol mekanizmalarının oluşturulması ve bunların

uygulanmasının sağlanması hususlarından sorumlu iken kurum personeli ise görev, yetki ve sorumlulukları kapsamında iç kontrolün uygulanmasında rol alır. Bu nedenlerle iç kontrol sorumluluğunun bir idarede herhangi bir birime (strateji geliştirme birimi vb.) veya kişiye (iç denetçi vb.) yüklenmesi, idare dışından bir organ ya da kişiye devredilmesi mümkün değildir (ÇSGB, 2013:26-27).

Yapılan düzenlemelerin çoğunluğu Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirildiği için iç kontrolün uygulanmasının takibinin veya sorumlu birimlerinin sadece maliye birimleri olduğu yanlıgısı ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de; kamuda iç kontrol sisteminin tesis edilmesi ve uygulanmasında öncülüğü maliye birimleri oluşturmaktadır, ancak bu görev ve sorumluluk kurum ve kuruluşlarda çalışan tüm personeli, idarecileri ve birimleri kapsamaktadır.

2.7.1 Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Merkezi Uyumlaştırma Birimi Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan bir birim olarak teşkil edilmiş ve bu Bakanlığın idaresinde faaliyetlerini sürdürmektedir.

Kamu mali yönetiminde, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim unsurları hakkında standartlaşma ve metodolojiyi geliştirmek için oluşturulan merkezi uyumlaştırma fonksiyonudur. Kamu iç mali kontrolün tamamen uygulanabilmesinin uzun zaman alması nedeniyle ve bu yaklaşımın idarenin tüm birimlerine uyumlaştırılması görevi gereğince merkezi bir yapının olması gerekmektedir. Bu yapı kamu iç mali kontrol sistemini geliştirmekle yetkilendirilmiş Merkezi Uyumlaştırma Birimidir (MUB) (Alikadıoğulları, 2011:75).

MUB; standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarını hazırlama, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa eder.

MUB, mali yönetim ve kontrol ve iç denetim hakkında yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslararası kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayalı iç kontrol ve denetim yöntemlerinin geliştirilmesinden sorumludur (Uzunay, 2007:12).

Uyumlaştırmayı sağlamak, kabul edilen kararların uygulanması konusunda tıkanıklıkları giderecek öneriler hakkında makul güvence sağlamak merkezi uyumlaştırma biriminin görevidir. Kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması için merkezi uyumlaştırma birimi, kamu iç mali kontrol sistemi konusunda konsolide

edilmiş yıllık rapor hazırlar. Bu rapor Maliye Bakanlığına oradan Bakanlar Kuruluna, Meclise ve Sayıştay'a sunulur (Uzunay, 2007:12).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde MUB'un görevleri sayılmıştır;

- a. İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izlemek,
- b. Ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirlemek,
- c. İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti vermek,
- d. İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenlemek,
- e. İç kontrol ve ön mali kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izlemek,
- f. İdarelerin mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirlemek,
- g. Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapmak,
- h. İç kontrol ile mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlamaktır.

İç kontrol sisteminin oluşturulması ve tesis edilmesi bir süreçtir. Böyle bir sistemi kurmak ve işlemlerini sağlamak ki, kamu gibi büyük bir kapsamı ve işlerliği olan ve belli bir kalıba almış kurum ve kuruluşlarda bunu sağlamak oldukça zordur. Bu süreci takip etmek ve gerekli mevzuatsal düzenlemeleri koordine etmek için MUB kurulmuştur.

2.7.2 Strateji Geliştirme Birimleri

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 4 üncü maddesinde "mali hizmetler" fonksiyonu altında yer alan "iç kontrol" görevi strateji geliştirme birimlerine verilmiştir. Bu görevin içeriği, Yönetmeliğin 5 inci maddesinde iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak olarak belirlenmiştir (Alikadıoğulları, 2011:77).

Strateji geliştirme birimlerinin görevleri, aşağıda belirtilen fonksiyonlar kapsamında yürütülür:

- a. Stratejik yönetim ve planlama.
- b. Misyon belirleme.
- c. Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma.
- d. Veri-analiz ve araştırma-geliştirme.

Performans ve kalite ölçütleri geliştirme.

Yönetim bilgi sistemi.

Mali hizmetler.

- a. Bütçe ve performans programı.
- b. Muhasebe, kesin hesap ve raporlama.
- c. İç kontrol.

Strateji Geliştirme Birimleri kamu idarelerinin Mali Hizmetler Birimleri altında yer almakta olup, iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinden ve koordine edilmesinden sorumlu birim olarak belirlenmiştir. İç kontrol görevinin yanında yukarıda belirlenen diğer görevleri de yerine getirmektedir.

2.7.3 Üst Yönetici

5018 sayılı Kanun'un 11 inci maddesinde, 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 (5436 sayılı Kanunla strateji geliştirme birimleri adını almıştır) ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır (Alikadıoğulları, 2011:77).

Üst yöneticilerin iç kontrolün tesis edilmesi ile ilgili görevi 5018 sayılı KMYKK'nun da "Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır." şeklinde ifade edilmiştir (KMYKK, 2006: 57).

Üst yönetici kanunda belirtilen sorumluluğunu yerine getirdiğini faaliyet raporlarında belirtilen “İç Kontrol Güvence Beyanı”nı doldurarak, bu hususu kamuoyuna duyurmak suretiyle göstermiş olur.

Üst yöneticiler kamu idarelerinin çoğunlukla en üst makamında veya bir alt makamında olan üst kademe yöneticilerden belirlenmiştir. Bundan dolayı üst yöneticilerin iç kontrol sisteminin kurulmasını sahiplenmesi ve benimseyip mevzuattaki görevlerini yerine getirmesi büyük önem taşımaktadır. Üst yöneticinin bu sistemi benimsemeyip, önemsiz ve gereksiz görmesi durumunda bu bakış açısı silsile ile alt kademelere doğru yansımakta ve sisteminin uygulanmasını mümkün kılmamaktadır.

2.7.4 Harcama Yetkilisi

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir (KMYKK, 2006: 31).

Alikadıoğulları (2011:78) tarafından; “Harcama yetkililerini iç kontrol sistemi açısından incelemek gerekirse; üst yönetici, idaresinde iç kontrolü kurma görevini, aktörlerden biri olan harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirmektedir.

Buna göre, üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiş bulunmaktadır.

Üst yöneticinin desteğini alan harcama yetkilisi, biriminde iç kontrol sistemini kurmakla ilgili çalışmalarını başlatan kilit kişidir. Bu nedenle, sistemin kurulmasına yönelik olan faaliyetleri desteklemek, birim içinde sistemin farkındalığını arttırmak, orta düzey yönetimi de dahil ederek tüm personeli sisteme dahil ederek sistemin

işlerliğini sağlamak ve bunu ayakta tutmak harcama yetkililerinin görevidir” şeklinde belirtilmiştir.

2.7.5 İç Denetim

5018 sayılı KMYKK'nun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddeleri ile iç denetimin ne olduğu, iç denetçinin yapacağı görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun yerine getirmesi gereken görevleri düzenlenmiştir.

İç denetçiler, 5018 sayılı KMYKK'la verilen görevler doğrultusunda, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak, kaynakların etkili, ekonomik verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmektedir (Alikadioğulları, 2011:79).

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (TİDE, 2010:1).

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır (Çetinkaya, Tek, 2010:20).

İç denetim esas itibariyle kurulu iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor vermek amacıyla yapılan bir faaliyettir. İç denetimin temel amacıysa üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır. İç denetçi, iç kontrol yapısının yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine iktisadi ve verimli bir biçimde ulaşım ulaşmayacağı konusunda iç kontrol yapısının yeterli güveni verip vermediğini belirlemektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:39).

2.7.6 Sayıştay

Kurumların örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan hariçten, başka bir kurum ve kuruluşlarca yapılan denetimlere dış denetim denmektedir. Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarının dış denetimi Sayıştay Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının dışında bağımsız bir birim tarafından denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi hata ve noksanlıkların üstü kapatılmadan ortaya çıkıp, bunlara karşı tedbirler alınarak hizmet kalitesinin artmasını ve yapılan işlerin mevzuata ve prosedürlere uygun bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır (INTOSAI, 2006:42).

Ayrıca yeni yapılan düzenlemelerle, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesi neticesinde, Sayıştay Başkanlığının yapmış olduğu denetiminin kapsamı ve içeriği genişletilmiştir. Bunun sonucunda; eskiden sadece evrak üzerinde ve işlemler tamamlandıktan sonra yapılan kontrollerin vasfının değiştiği anlaşılmaktadır. Yeni çıkarılan kanunla birlikte kamu idarelerin iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi ve değerlendirilmesi, Sayıştay Başkanlığının denetim içine dâhil edilmiş ve bu doğrultuda, yeni mevzuat hükümlerine göre kamu idarelerinde denetim faaliyetleri gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Sayıştay Kanunu'nda yapılan değişiklikle; sadece hesap denetiminin yapılması bırakılarak; kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve kaynakların verimli, etkili, ekonomik ve mevzuata uygun bir şekilde kullanılmasının ölçülmesi şeklinde tanımlanmış ve bu yapılan denetimin; performans ve düzenlilik denetlemesini içerdiği belirtilmiş, düzenlilik denetiminden maksat ise; iç kontrol ve mali yönetim sistemlerinin denetlenip ve değerlendirilmesi ile yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

2.8 İç Kontrole İlişkin Esaslar

Bu bölümde iç kontrol sisteminin işleyişi ve içeriği ile ilgili açıklayıcı bilgiler verilerek, iç kontrol sisteminin esasları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

2.8.1 İç Kontrol 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 temelinin ayrılmaz bir parçasıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004:7).

İç kontrol, tek bir olay gibi düşünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı eylemler bütünü olarak algılanmalıdır. İç kontrol, kurum içinde ayrı bir sistem değildir, mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak genel anlamda yönetim kontrolüdür (İnce, 2009:43).

İç kontrol kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken, kurumun hedeflerini yerine getirmesi için yapılan işlemlerin tamamını, kurumun genelini kapsayan bir süreçtir. İç kontrol yapılabiten bir faaliyet olmayıp, işlemler devam etmekte devam eden, faaliyetler ile iç içe geçmiş bütün süreci kapsayan kontroller bütünüdür.

2.8.2 İç Kontrol Bir Araçtır

İç kontrol sisteminin etkili bir biçimde uygulanabilmesi için iç kontrol bir yük olarak değil, beklenmeyen olaylar ortaya çıktığında oluşacak kayıpları önlemek ve fırsatları değerlendirmek ile ilgili bir araç olarak görülmelidir. Ancak iç kontrol sisteminin doğru anlaşılması gerekmektedir; sistem kurumun ana faaliyeti değildir ve yönetimin fonksiyonlarını icra etmez. Öncelikle iç kontrol kurum hedeflerinin elde edilmesini destekleyip onlara ulaşmayı engelleyecek risklere karşı erken uyarı sistemi olsa da hangi hedeflerin konulacağını belirleyemez. Karar verme sürecinde, yöneticiyi doğru bilgiyle destekler, verilen kararların iletilmesini sağlar ama hangi kararların alınacağı konusunda yönetimin yerini alamaz (Kont.Nedir?, 2014:2).

İç kontrol, kurumun stratejik planında belirlenen amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik bir organizasyondur. Dolayısıyla iç kontrol bir amaç değil araçtır. İç kontrol sisteminin kurulması faaliyeti idarelerin stratejik amaçlar ya da hedefleri arasında yer almaz. İdarelerin amacı vizyon ve misyon ilkeleri paralelinde stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşmaktır. Bu yönüyle iç kontrol amaçlara ve hedeflere ulaşılması noktasında kendisinden faydalanılan bir yönetim aracı ve bir yönetim tarzı olarak algılanmalıdır (ÇSGB, 2013:19).

2.8.3 İç Kontrol Risk Esaslıdır

İç kontrol kurumun hedeflerine ulaşılmasında üst yönetime ve idarecilere sadece makul bir güvence sağlar. Kurum, hedefine doğru ilerlerken iç ve dış etkenlere maruz kalır. Kurumun bir parçası olan çalışanlar iç etkenlere örnek olarak gösterilebilir. Kişilerin karakter özellikleri, ahlaki değerleri ve yetkinlikleri iç kontrolün etkinliği ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol ile insanların içsel özelliklerini tamamen kontrol etmek mümkün değildir. Dış etken olarak gösterilebilecek risklerin ki buna ekonomik kriz örnek verilebilir, bir kısmını da tamamen kontrol etmek imkânsızdır. Bu nedenle iç kontrol kurum için kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlar (Kont.Nedir?, 2014:2).

İç kontrolün uygulanmasında önceliğin riskli alanlara verilmesi, kontrol maliyeti ile kontrol sonucunda elde edilecek fayda arasında bir denge kurulmasını, kısaca en az maliyetle en fazla faydanın elde edilmesini sağlamaktadır. Bu ilke çerçevesinde idareler önce riskli alanları tespit edecekler, sonra bu riskli alanları değerlendirip analiz edecekler ve kontrol faaliyet ve süreçlerini bu analizlere dayandıracaklardır. Özetle; sadece kontrol yapmış olmak için kontrol yapılmayacak, riskli alanlardan başlanılarak yönetim sorumluluğu bağlamında iç kontrol faaliyetleri yürütülecektir (Korkmaz, 2011:11).

İç kontrol sisteminin tesis edilmesinde esas amaçlardan birisi de, kurumun amaçlarını yerine getirmesinde ve belirlenen hedeflerine ulaşması sürecinde karşılaşılabilecek muhtemel risklerin tespit edilmesi ve bu risklere karşı kontrol mekanizmaları geliştirilmesi çabası ve gayretidir. İç kontrol sistemi içerisinde, yapılan faaliyetlerde oluşan maliyetlerin en aza indirilmesi ve etkinliğin sağlanabilmesi açısından, kontrol faaliyetlerinin yapılan faaliyetlerin bütününde değil, yapılan risk değerlendirmeleri neticesinde ortaya çıkan ve risk seviyesi yüksek olduğu düşünülen faaliyet alanlarına uygulanması esas alınması gerekmektedir.

2.8.4 İç Kontrol Yönetim Sorumluluğundadır

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esasların iç kontrolün temel ilkelerini düzenleyen 6'ncı maddesinde iç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür şeklinde düzenlenmiştir.

İç kontrolün etkinliğinde en büyük rolü yönetim üstlenir. İdareciler iç kontrol sisteminin etkili bir biçimde işlediğinin güvencesini verebilmek için uygun politikalar oluşturmalı ve güvence sağlamalıdır. İç kontrol uygulanırken, hedeflere ulaşılmasını etkileyecek belirsizlikler öngörülmesi ve önlemler alınmalıdır (Kont.Nedir?, 2014:3).

Yukarıdaki mevzuat hükmünde belirtildiği üzere iç kontrol sisteminin kurulmasından ve sistemin planlanan şekilde işlemeden ve devamlılığında kurumların yönetim kademesi sorumludur. Yönetim kademesi, iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde yürüyüp yürümediğini dış ve iç denetim vasıtalarıyla takip ve kontrol etmektedir. Bu kapsamda tespit edilen riskli alanlara yoğunlaşmak, tespit edilen aksaklık ve eksikliklere yönelik iyileştirici ve düzeltici tedbirler almak sistemin arzu edilen şekilde yürütmesi açısından yönetimin sorumluluğudur.

2.8.5 İç Kontrol Nesnel Güvence Sağlar

İç kontrolün “tanımında geçen nesnel güvence sağlamayla kastedilen husus; idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna, idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıklarının korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir” (Kamu İç Kont.Reh., 2014:110).

İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa ve ne kadar iyi uygulanırsa da kurumun misyonunun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime gelecekteki belirsizlik ve riskin tam olarak belirlenememesi, iletişim kopuklukları, süreçte yer alanların çıkar işbirlikleri, yönetici ve çalışanların önyargıları gibi birçok nedenden dolayı kesin güvence veremez, sadece makul güvence sağlar. Güvence algısı kişiden kişiye farklılık gösterse de makul güvence çoğunluğun üstünde mutabık kaldığı tatminkâr bir güven düzeyini ifade etmektedir. Bununla birlikte, iyi uygulanan bir iç kontrol sisteminde kurum hedeflerinden ciddi sapmalar görülmez, kurumda kaynak kayıpları, usulsüz ve yolsuz işlemlere rastlanmaz (ÇSGB, 2013:16).

Yapılan her faaliyetin ve işlemin bir riski ve başarısız olma olasılığı vardır. Ancak, belirsizliklerin en aza indirilmesi ve elde edilen bilgilerin tam ve doğru olarak iletilmesi gibi alınacak tedbirlerle yapılan faaliyetlerin sıhhati açısından en

yüksek düzeyde tedbir alınmış ve oluşabilecek aksaklıkların miktarı en aza indirilmiş ve dolayısıyla elden gelen tüm tedbirler alındığından nesnel güvence sağlanmış olur.

2.9 İç Kontrole İlişkin Yanlış ve Eksik Algılamalar

Bu bölümde iç kontrol ile ilgili yeterince bilinmeyen ve yanlış anlaşılan kavramlar, terimler ve işlevler ifade edilecek ve açıklığa kavuşturulacaktır.

2.9.1 İç Kontrol Bir Yönetim Modeli midir?

Kamuda hem gelir ve hem de harcama merkezlerinde tüm düzeylerdeki idareciler yürüttükleri faaliyetlerden dolayı sadece faaliyet politikaları açısından değil, ama aynı zamanda mali yönetim ve kontrol politikaları açısından da sorumludurlar. İlk düzey kontrol yönetici/harcamacı düzeyinde olmalıdır. Yani her bir kamu yöneticisi planlama, programlama, bütçeleme, muhasebeleştirme, kontrol etme, raporlama, belgeleme ve izleme görevlerini yerine getirmek için yeterli mali yönetim ve kontrol sistemlerinin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur (Uzunay, 2007:3).

Yeni bir sistemin “yönetim modeli” olarak sunulabilmesi için bu sistemlerin; yönetim kademesinde bulunan karar alıcılara ne ölçüde fırsatlar sunacağı, idare faaliyet alanlarının ne kadarını kapsayacağı, idare bütçesine ilave mali yükler getirip getirmeyeceği ve mevcut iş süreçlerinde ne gibi katma değerler yaratacağı gibi sorulara tatmin edici cevaplar vermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bahsedilen hususlar çerçevesinde bir sistemin, “yönetim modeli” olarak adlandırılabilmesi hususunun, sistemin ölçüğü, kurumun tüm faaliyet alanlarını kapsamına alabilme derecesi, kuruluş maliyeti ve sistemden beklenen verimlilik ile doğrudan ilişkili olduğu söylenebilir (ÇSGB, 2013:10).

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

- a. Bütün kurumsal faaliyet alanlarını kapsamaması ve bu alanlarda katma değer üretmesi,
- b. İlave kapasite kullanımı, iş yükü ve maliyet gerektirmemesi,
- c. Faaliyetler ile eş zamanlı olarak gerçekleştirilebilmesi,

- d. Kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılması noktasında yönetime yardımcı olması,

gibi hususları karşılaması gerektiği ifade edilebilir. Bu noktada, iç kontrol sistemi, idarelere “yönetim modeli” olarak sunulabilecek bir yapı özelliği göstermekte midir? sorusu, analiz edilmesi ve yanıtlanması gereken başka bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır (ÇSGB, 2013:11).

İç kontrol sisteminin; kurumsal faaliyet alanlarına ilişkin bütün iş süreçlerini ve tüm personeli kapsayacağı, faaliyetlerle eş zamanlı olarak yürütülebileceği, çalışanlara ilave iş yükü getirmeyeceği, yine rutin iş süreçleri ile birlikte uygulanacağı için ilave mali kaynak gerektirmeyeceği, işlerliğinin sağlanması durumunda ürün ve çıktılarla kaliteyi artıracığı, standartlaşmayı tesis edeceği ve kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olacağı düşünüldüğünde, iç kontrol sisteminin bir “yönetim modeli” olduğu rahatlıkla ifade edilebilecektir (ÇSGB, 2013:11).

2.9.2 İç Kontrol Sadece Mali İşleri mi Kapsar?

İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar. (Usul Esaslar,2005: Md.6) İç kontrol faaliyet ve süreçlerinin sadece mali iş, karar ve işlemlerle sınırlı görülmesi ve iç kontrolün yalnızca bu konuda görevli ve sorumlu olan birim veya personel tarafından icra edilecek bir faaliyet olarak görülmesi de yeterli ve etkin bir iç kontrolün tasarlanması ve uygulanmasını imkânsız hale getirecektir (Candan, 2006:7).

İç kontrolün kapsamını mali işlemlerle sınırlamak mümkün değildir. İlgili mevzuatta da iç kontrolün mali işlemlerle sınırlı olmadığı özellikle vurgulanmaktadır. Herhangi bir harcamayı gerektirmeyen; personel alınması ve eğitimi, performans değerlendirmesi, yetki devri, risklerin belirlenmesi, etik değerler, teşkilat yapısı ve kayıt ve dosyalama gibi birçok mali olmayan iş ve işlemler de iç kontrol kapsamında yer almaktadır (ÇSGB, 2013:12).

Bu bağlamda iç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan tüm faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir. İç kontrol muayyen işlemlere yönelik olarak alınan tedbirlerden ibaret bir süreç olmayıp amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini

sağlamaya matuf tüm faaliyet ve uygulamaları (plan ve programlar, politikalar, oluşturulan iş ve işlem süreçleri) ihtiva eder (Candan, 2006:2).

2.9.3 İç Kontrol Sadece Ön Mali Kontrolden mi Oluşur?

Ön mali kontrol görevi, kamu kurum ve idarelerinin kendi yönetim sorumlulukları çerçevesinde, bağlı harcama birimleri ve merkezde malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilmektedir. İdarelerin merkezde bulunan malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol içeriği ve konuları, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslarda belirtilmiştir.

Harcama birimleri ve malî hizmetler birimleri tarafından idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemleri, idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilmektedir.

5018 sayılı Kanunla getirilen yeni mali yapılanmayla, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerde görev yapan Maliye Bakanlığı birimlerinin bazı görevleri idarelere devredilmekte, bu birimler tarafından ödeme aşamasında yapılan uygunluk kontrolü kaldırılmaktadır. Harcama öncesi kontrol işlemleri ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkarılmakta ve taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliğini de taşıyan önleyici bir kontrol haline getirilmektedir (Arcagök, 2005:24).

Ön mali kontrol harcama öncesinde mevzuatta belirtilen birimlerce ve belirlenen konularda yapılan bir kontrol faaliyeti olup, iç kontrol sisteminin tesis edilmesi için önemli bir katkısı bulunmaktadır.

2.9.4 İç Kontrol Bütün Çalışanları mı Etkiler?

Avrupa Komisyonu ve Bütçe Genel Müdürlüğü kamu iç mali kontrolün tanıtımı ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda kamu iç mali kontrolün bütün çalışanlar tarafından desteklenmesi gereken ve uzun dönemde başarıya ulaşacak bir süreç olduğu görülmüştür. Deneyimler, yeni politikaların ve kuralların bütün çalışanlar tarafından öncelikli olarak anlaşılması ve

bütün çalışanlar tarafından desteklenmesi gerektiğini aksi takdirde değişimlere karşı tehdit oluşturabilecek dirençlerle karşılaşabileceğini göstermiştir. Bu yüzden kamu sektöründe iç kontrol sistemindeki değişikliklerin, bütün çalışanların düşünceleri ve aralarındaki tartışmalar çerçevesinde yönlendirilmesi gerekmektedir (Uzunay, 2007:2).

İç kontrolün tasarlanması ve işletilmesinde esas sorumluluk yönetimin olmakla birlikte iç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir. Ancak, iç kontrol konusunda tüm kurum çalışanlarının rol ve sorumluluğu aynı değildir. Yönetim amaç ve hedefleri belirler, bu çerçevede bir iç kontrolü tasarlar, kontrol mekanizmaları oluşturur, bunların uygulanmasını sağlar. Kurum çalışanları ise görev, yetki ve sorumlulukları kapsamında iç kontrolün uygulanmasında rol alır. Etkin bir iç kontrolün uygulanabilmesinde çalışanların önemli bir rolü vardır. Ayrıca yönetim kontrolün işleyişini gözetir, izler, değerlendirir ve gerektiğinde yeni önlemler alır. Böylece iç kontrolün tasarım ve işletilmesinde tüm kurum çalışanları farklı oran ve biçimlerde de olsa rol alır (Candan, 2006:7).

İç kontrol kurumsal faaliyet alanlarında yürütülen bütün süreçleri ve dolayısıyla bu süreçlerde görevli olan yetki ve sorumluluk sahibi herkesi kapsamakta ve etkilemektedir. İç kontrolün kurumda çalışan bütün personeli nasıl ve ne ölçüde etkilediği hususunun, daha iyi anlaşılabilmesi için, sistemin içinde barındırdığı unsurların bir kez daha gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Bu çerçevede; etik değerler, yatay ve dikey iletişim ihtiyacı, personel performansı, görev, yetki ve sorumluluk alanlarının tespiti, geçici veya sürekli görevlerden ayrılmalar, insan kaynakları politikaları vb. gibi en temel iç kontrol uygulamalarının, kurumda çalışan en alt kademe çalışandan en üst kademe yöneticiye kadar herkesin en asgari düzeyde bile olsa mutlak suretle muhatap kalacağı uygulamalar olarak görülmesi ile “iç kontrol sisteminin nasıl bütün çalışanları etkilediği” sorusunun cevabı daha net anlaşılacaktır (ÇSGB, 2013:13).

2.10 İç Kontrol - İç Denetim İlişkisi

İç denetimin yeni mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki işlevlerini düşündüğümüzde reformun akıbetinin kısmen iç denetim birimlerine ve iç denetçilerin performansına bağlı olduğunu söylemek abartı olmaz. Kuşkusuz bu yargı üst yöneticilerin, strateji geliştirme birimlerinin, merkezi uyumlaştırma

birimlerinin ve dış denetimin sistem içindeki rolü ve öneminin göz ardı edildiği anlamına gelmez. Burada esas olarak, kurumsal düzeydeki iç kontrol sisteminin geliştirilmesi konusunda iç denetim mekanizmasının tetikleyici işlevine işaret edilmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla iç denetim ve iç kontrol ilişkisinin önemi, idarelerin mevcut kontrol yapılarının etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, yeni düzenlemeler çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve geliştirilmesine yardımcı olunması konusunda iç denetim birimlerince/iç denetçilerce bugüne kadar yapılan çalışmalara ve bu çalışmaların etkinliğini analiz etmeyi zorunlu kılmaktadır (Candan, 2006:7).

İç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde genelde hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. İşletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlarına etkin bir şekilde ulaşmalarını sağlayacak, bu amaçlara ulaşırken yeterli ölçüde güven duyulmasını sağlayacak nitelikte oluşturulacak usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol sistemi olarak tanımlanmaktadır. Öte yandan iç denetim; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek amacıyla fonksiyon gören bir kontrol unsurudur (Kiracı, 2008:77).

İç denetimle iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki vardır (Aslan, 2010:69). İç denetim, işletmenin kendi iç kontrollerin tatmin edici bir düzeyde işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla kendi yararına sürdürmüş olduğu bir denetimdir. İç kontrol ise, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amaçlarını gerçekleştirmek için bir işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçülerin tamamıdır (Akarkarasu, 2000:17).

İç kontrol sisteminin etkinliği, kurumun kendi içinde fakat tüm birimlerden bağımsız, doğrudan üst yöneticiye bağlı olan iç denetim birimi tarafından değerlendirilmektedir. İç kontrol sisteminin işlerliğinin izlenmesi sürecinde iç denetim birimi görev almaktadır. İç kontrol sisteminin izlenmesinin etkinliği; iç denetim birimlerinin yapmış olduğu faaliyetlerin ve incelemelerin neticesinde elde edilen bulgularının tarafsız ve üstü örtülmeden ortaya çıkarılmasına ve çözüme yönelik alınacak tedbirlerin ve önlemlerin doğru bir şekilde ortaya koyularak uygulanmasına bağlı olacaktır.

2.11 İç Kontrol - Dış Denetim İlişkisi

5018 sayılı KMYK Kanununun 68'inci maddesinde Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin amacını, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetim mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması biçiminde düzenlemiştir.

Dış denetimin kapsamı, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimini içerecek şekilde düzenlenmiş ve ilgili kanuna atıfta bulunulmuştur. Kanunda açıkça belirtilmese bile kurumsal düzeyde mali yönetim ve kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi dış denetimin de kapsamına girmektedir. Dış ve iç denetimlerin amaçları, kapsamı, metotları, raporlama usulleri birbirinden farklı olsa da denetimin kapsadığı alan ortaktır. Bu da yönetimin ortaya koyduğu mali yönetim ve kontrol sistemidir. Karar, işlem ve eylemler, faaliyetler ve süreçler hep bu sistemin bir parçası olarak işleyen alt unsurları oluşturur. Dolayısıyla, hesap ve işlemlerin uygunluğu yanında yönetim yapısının ve sistemin işleyişinin de denetim kapsamına alınması gerekmektedir. Uluslararası dış denetim standartları, rehberleri ve uygulamaları buna açıkça işaret etmektedir (Candan, 2006:10).

Kamu idareleri kendi faaliyetlerini, sorumluluklarını ve denetimlerini kendi bağlı birimleri vasıtasıyla yerine getirmektedirler. Bu yapılan faaliyetlerin mevcut mevzuata uygunluğu ve etkinliği ise bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Yeni çıkan 6085 sayılı Sayıştay kanunu neticesinde Sayıştay'ın sistem içersinde önemi ve fonksiyonu artmıştır (Candan, 2006:12).

Dışarıdan farklı bir göz ile bakılarak yapılan Sayıştay denetimi, tam doğru olarak gerçekleştirilmesi halinde kamuda yeni sisteme dönüşümü hızlandıracak ve idarelerin yöneticilerinin keyfine ve inisiyatifine bırakılmadan gerekli işlemlerin ve düzenlemelerin yapılmasında itici bir güç olacaktır. Ayrıca Sayıştay'ın denetim sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunuluyor olması, hata ve eksikliklerin giderilmesi ve en aza indirilmesi konusunda azami dikkat gösterilmesini sağlamaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROLÜN KURULMASI KAPSAMINDA YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1 İç Kontrol Sisteminin Kurulması Konusunda Yaşanan Güçlüklere İlişkin Değerlendirme

Kurumsal amaçları tehdit eden risklere karşı alınacak tedbirler; rastgele (günlük olaylara, subjektif önceliklere göre vs.) belirlenmez, standartlar haline getirilerek uygulanır, izlenir ve geliştirilir. İç kontrol kurumun sahip olması gereken standartları içeren bir çeşit teknik şartnamedir.

İşte bu nedenle iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında standart bir yapıda oluşturulması için iç kontrol standartları tespit edilmiş ve kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları tamamlamaları hususları Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde belirtilmiştir.

İç kontrol standartlarının tesisine ilişkin temel kıstaslar çerçevesinde; idarelerce “varlığı, niteliği ve uygulanması” hususlarında belirtilen sorulara cevap verilebilmesi, misyon, vizyon, teşkilat şeması, görev tanım formları gibi tüm kurumlarda görülebilecek unsurların salt varlığının yeterli görülmemesi, söz konusu unsurların; sisteme değer katan, uygulama ile bütünleşmiş, değişen amaçlar ve karşılaşılabilecek olan riskler karşısında sürekli gelişen bir niteliğe sahip olması gerekir (Strateji Gel.Top., 2013:1).

Tablo 3.1: İç kontrol standartlarının tesisine ilişkin temel kıstaslar (V.Strateji geliştirme birim yöneticileri toplantısı, Bolu, 09 Mayıs 2013).

Varlığı	Niteliği	Uygulanması
Söz konusu standarda karşılık gelecek somut tedbirler yayımlanmak suretiyle niyet ve maksat belirtilmiş mi?	İç kontrolün mevzuata uygunluk, etkililik, ekonomiklik, verimlilik, hesap verilebilirlik gibi amaçlarına hizmet edecek şekilde tasarlanmış mı?	Personelce biliniyor ve uygulanıyor mu? Amaçlara yönelik bir araç olarak istifade ediliyor mu?

Yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda, iç kontrol sisteminin kurumlarda oluşturulmasında ve işletilmesinde yaşanan güçlükleri kamu iç kontrol standartlarını inceleyerek değerlendirebiliriz. Bu standartlardaki güçlüklerin nasıl aşılacağına ilişkin çözüm önerileri de iç kontrolün kamu idarelerinde oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

3.2 İç Kontrolün Kamudaki Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri

Bu bölümde; Maliye Bakanlığı tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının da uygulanan iç kontrol sisteminin mevcut durumunun ve alınması gereken tedbirleri belirlemek ve bu konuda çalışmalar başlatılması maksadıyla söz konusu birimlerce hazırlanan iç kontrol eylem planları incelenmiştir. İç kontrol eylem planlarının hazırlanması hususu Maliye Bakanlığı tarafından iç kontrol standartları tebliğinde “Kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerekmektedir. Söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemler alınacaktır.” şeklinde düzenleme yapılarak kurumlara duyurulmuştur.

İç Kontrol Eylem Planında öngörülen çalışmaları gerçekleştirmekle görevli birim veya çalışma grupları tarafından hazırlanan düzenlemeler üst yöneticilerin onayına sunulmuş ve ilgili idarelerin mevcut durumu, öngörülen eylem veya eylemler, sorumlu birim veya çalışma grubu üyeleri, işbirliği yapılacak birim, çıktı/sonuç ve tamamlanma tarihlerini içeren eylem planları hazırlanarak Maliye Bakanlığına gönderilmiştir.

İç kontrol eylem planlarını göndermesi gereken 22 adet bakanlıktan %27'si, 24 adet diğer genel bütçeli idarelerden %13'ü, 106 adet yükseköğretim kurumunun %18'i, 41 adet diğer özel bütçeli idarelerden %54'ü, 81 adet il özel idarelerinden %20'si, 16 adet büyükşehir belediyesinden %0,06'sı, 65 adet il belediyesinden %29'u, 2872 adet diğer belediyelerden %17'si, olmak üzere toplamda 3297 idareden %18'i (601 idare) iç kontrol eylem planlarını Maliye Bakanlığı'na göndermemişlerdir (Bumko, 2014).

İdarelerce gönderilen iç kontrol eylem planlarının genel olarak incelenmesinde, eylem planlarında; %15'inde mevcut durumları yazılmamış, %4'ünde somut eylemlere yer verilmemiş, %39'unda tamamlanma tarihi bölümüne belirli bir tarih yazmak yerine "sürekli, her yıl ocak ayında, yılda bir defa, ilgili mevzuatta öngörülen tarihlerde" ve benzeri ifadeler yazılmış, %20'sinde sürekli kontrol, kontrol faaliyeti, risk, toplantı, uygulama, izleme/değerlendirme gibi çıktılar öngörülmüş, %27'sinde bazı eylemler için çıktı/sonuç öngörülmemiş, %5'inde diğer sütunlar doldurulduğu halde bazı genel şartlar için eylem öngörülmemiş, %9'unda plan dönemi sonrası tarihler öngörüldüğü halde nedenlerine ilişkin açıklama yapılmamış, %15'inde bazı eylemler için sorumlu birim, işbirliği yapılacak birim yazılmamış, %13'ünde somut çıktı ve sonuçlara yer verilmek yerine gelişmiş bilinç düzeyi, hesap verebilirlik, saydamlık, etkin insan kaynakları, paydaş memnuniyeti, kurum kültürü gibi çıktılara yer verilmiş, %6'sında eylem öngörüldüğü halde çıktı ve sonuçlara yer verilmemiş, %4'ünde yetki devredilen personel sayısı, imzalanan etik sözleşme sayısı gibi çıktılar belirlenmiş, %6'sında eylem planı formatında ve rehberine göre hazırlanmamış, %9'ununda çoğu eylem için çıktı/sonuç-sorumlu birim ilişkisi kurmak yerine tüm birimler sorumlu gösterilmiş, %15'ininde çoğu eylem için çıktı/sonuç-işbirliği yapılacak birim ilişkisi kurmak yerine, tüm birimler işbirliği yapılacak birim olarak gösterilmiş, %23'ünde açıklama kısmı boş bırakılmış, %22'sinde çıktıda "altyapı, önerge hazırlanacaktır, etik kuralların bilinmesi

sağlanacaktır, genel şartta uyum sağlanacaktır gibi genel ifadeler yazılmış, %14’inde bazı eylemler için tamamlanma tarihi öngörülmemiş, %5’inde nitelikli ve uygun personel, örnek yöneticiler, önlemler, çalışma grupları, kurul, danışma hizmeti, risk belirleme gibi çıktılar öngörülmüş, %0,5’inde hiçbir genel şart için eylem öngörülmemiş, hiçbir eylem için sorumlu birim/ işbirliği yapılacak birim/ tamamlanma tarihi yazılmamıştır (Bumko, 2014).

Kamu idarelerinin iç kontrol ile ilgili mevcut durumuna bakıldığında genel olarak üç grup idareden söz etmek mümkün gözükmemektedir. Birinci grupta yer alan İdareler, iç kontrol ile ilgili “Eylem Planı” nı oluşturmuş, ancak bunun haricinde herhangi bir çalışma yürütmemiş idarelerdir. İkinci grupta yer alan İdareler, Eylem Planlarını oluşturmayı müteakip, “Kontrol Ortamı” bileşenine odaklanarak öncelikle bu bileşene yönelik çalışmalar başlatmış ve/veya tamamlamışlardır. Bu çalışmalar sonrası diğer bileşenlere yönelik herhangi bir çalışma yürütmemişlerdir. Üçüncü grupta yer alan idareler ise, “Kontrol Ortamı” bileşenine ek olarak, diğer bileşenlere yönelik çalışmaları da başlatmış ve sürdürmektedirler (Kaya, 2013:1).

Kamu idarelerinde yerleşmiş ve değiştirilmesi çok zor olan bir yönetim ve işlerin uygulanması anlayışı vardır. Çalışan personelin alışmış olduğu düzeni ve eski alışkanlıklarını değiştirmesi oldukça zordur. Çünkü kendisine yeni bir iş ve külfet çıkacaktır. Değişime her ortamda direnç kuvvetlidir. Kamunun geneline bakıldığında, eskiden personel ne kadar çalışırsa çalışsın alacağı ücret belli idi. Yakın dönemde yapılan değişikliklerle performansa dayalı ücret sistemi getirilip, çalışanın gayretine ve performansına göre bir ücret alması hususları düzenlenmiştir. Özellikle Sağlık Bakanlığı bünyesinde çalışan personelin bu şekilde ücret alması için düzenlemeler yapılmıştır. Hatta hastanelerin elde ettikleri döner sermayelerinden kendi ihtiyaçlarını karşılamaları, kalan kısımlarının ise personele dağıtılması şeklinde düzenlemeler yapılmıştır. Ve keza kamuda çalışan hakim, savcılar ile avukatlara katıldıkları dava miktarına göre belirli oranlarda ücret ödenmesi gibi çeşitli birimlerde de ilave ödemeler getirilmiştir. (Örneğin, kurum avukatlarına kazandıkları dava başına belirli miktarda ödeme yapılması gibi.)

Performans denetiminde ölçme ve ölçme için kullanılan kriterlerin belirlenmesi önemli bir sorundur. Ölçülemeyen bir şeyin kavranması ve de yönetilmesi mümkün değildir. Ölçümede kullanılan kriterler son derece önemlidir. Eğer doğru kriterler belirlenmez ise öznel sonuçlar elde edilecek, gerçeği ortaya koyan sonuçlardan

uzaklaşılacak ve sonuçta yanlış politikaların üretilmesine sebep olunacaktır. Özellikle kamu sektöründe performans denetimini ele aldığımızda, sonuçları ölçebilecek kriterler bulmak oldukça zor olacaktır. Çünkü kamu hizmetlerinin ekonomik boyutu olduğu kadar sosyal boyutu da bulunmaktadır. Performans denetiminde her iki boyutunun da ele alınması denetimin objektif sonuçlar üretmesine katkı sağlayacaktır (Özel, 2007:238).

Hal böyle olunca kamunun esas faaliyetlerinin özünde hizmet olması ve verilen bu hizmetin ölçülmesinde ve sunumunda sorunlarla karşılaşılmasına sebep olmuştur. Örneğin bir doktor yaptığı ameliyat miktarı ve muayene ettiği hasta sayısı ve istediği tahlillerin miktarı gibi kıstaslarla performansı ölçülmektedir. Bunun sonucunda işlemler belki hızlanabilir fakat alınan hizmetin kalitesinin düşme ihtimali de yükselmiş olacaktır. Belki çalışan personelde daha fazla performans puanı elde etmek için bir gayret ve çabası olacaktır ama bu hızlanma bazı şeylerin gözden kaçmasına ve gereksiz işlemlerin yapılmasına sebep olabilecektir.

Diğer taraftan bakıldığında birde performansın ve kalitenin ölçülmesinin çok zor olduğu kamu hizmet birimleri vardır. Polislik ve askerilik gibi mesleklerde bu ölçümün yapılması çok zordur. Örneğin polisler yakaladıkları suçlu başına veya yakalama sürelerine göre ilave ücret almaları düzenlenmiş olsa, bu durum çalışanların işini daha hızlı yapmasına sebep olabilir. Fakat bunun sonucunda belki yanlış işlemlere ve dikkatsizlik ve hızlı hareket edilmesi neticesinde telafisi mümkün olmayan hataların yapılmasına sebep olunabilecektir.

İç kontrol sisteminin kamuda uygulanmasının zorluklarından diğer biri de; yukarda belirtilen idarelerin uyum eylem planı sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, yapılan bu sistem kurulması ve yürütülmesi işinin sorumluluğunun sadece maliye birimleri olarak görülmesidir. Ülkemizde iç kontrolün oluşturulması ile ilgili mevzuatın düzenlenmesi ve işlemlerin yürütülmesi Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmesi ve kurumlarda bu işlemlerin takibinin maliye birimleri tarafından yapılması bu yanılgıya ve yanlış anlaşılmaya sebep olmaktadır. Bu sebepten dolayı iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesinde diğer birimler üzerlerine vazife almak istememekte ve yeterli desteği göstermemektedir. Maliye birimlerinin sistemin kurulması ile ilgili yapmış oldukları çalışmalar diğer birimlerin faaliyet alanlarına temas ettiğinde ise ilgili birimler bu durumdan pek de hoşnut olmamaktadırlar.

Dolayısıyla konu tüm birimlerce sahiplenilmediğinden sisteminin kurulmasında ve geliştirilmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır.

Tam burada Üst yöneticinin ve yönetim kademesinin tavrı ve konuya bakış açısı devreye girmektedir. Maliye birimleri tarafından sistemin işleyişi ve geliştirilmesi ile ilgili gerekli incelemeler ve yapılması gereken işlemler ve tedbirler ile ilgili gerekli tespitler yapıp, Üst Yöneticiye ve yönetime bu hususlar aktarılmış olabilir. Fakat yapılacak işlemler ve tedbirler ile ilgili gerekli irade yönetim tarafından gösterilmezse ve ilgili birimlere talimatlar verilir, takip ve kontrolü yapılmazsa, konu sadece kağıt üstünde ve yansılarda kalmış olacaktır. Çünkü her birim daima kendi işini en ehemmiyetli görmekte ve başka bir birimin kendi faaliyetine karışmasını arzu etmemektedir.

Bir başka husus da iç denetim birimlerinin yapmış oldukları denetimin faaliyetlerinin işlerliliği ve tespitler ile ilgili yapılanlardır. İç denetçiler kurumlar bünyesinde doğrudan üst yöneticilere bağlı olarak çalışmaktadırlar. Üst Yöneticiler iç kontrol sisteminin yürüyüp, yürümediğini ve sistemde meydana gelen aksaklıkları ve eksiklikleri iç denetim birimlerinin yapmış oldukları denetim faaliyetleri neticesinde anlayabilmektedirler. Burada da yukarıda değinildiği gibi Üst Yöneticinin ve yönetimin elde edilen bilgilere ve verilere bakışı çok önemlidir. Birde iç denetçilerin ilgili kurumun içinde belirli bir süre çalışmış olması, belirli düzeyde tecrübe sahibi olması ve problem alanları ile ilgili bilgi sahibi olmaları önem arz etmektedir. Çünkü bu yeni sistem ile getirilen iç denetim, daha önce yapılan geleneksel mali teftiştan farklıdır. Eskiden sadece evrak üzerinden iş bittikten sonra neticeler teftiş edilirdi. Yeni uygulama ile artık testi kırılmadan önce gerekli tedbirler alınarak, hasta olmadan önce koruyucu hekimlik uygulaması yapılmaktadır. Artık personelce sadece işlemlerin son noktasında kontrol yapılmamakta, bütün işlemleri içine alan süreç kontrolü yapılmaktadır. Her bir birim ve personel kendinden bir önceki süreci ve işlemi kontrol ederek kendisinden sonrakilere düzgün ve sağlam bir şekilde faaliyeti veya işlemi iletmektedir. Dolayısıyla iş işten geçmeden önce gerekli müdahaleler ve düzeltmeler yapılmaktadır.

Bunun en güzel örneğini kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde görebiliriz. İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslarda çıkarılan yönetmeliğe göre tüm kurumlar kendi yapmış oldukları işlemler ile ilgili süreç akış şemalarını oluşturmak zorundadırlar. Bu süreç akış şemalarında yapılan işlemler ile

ilgili faaliyetler ve sorumlu birimler belirlenmiştir. Her bir birim kendi işlemini yapıp, kontrol işlemlerini gerçekleştirmesini müteakiben bir sonraki birime devir etmektedir. Eski mevzuata göre alımlar ile ilgili sorumluluk sadece ödeme belgesini düzenleyen en son noktada bulunan maliye biriminde görevli personelde idi. 5018 sayılı KMYKK'na göre artık alım işleminin başlangıcından sonuna kadarki süreçteki personelin tamamı gerçekleştirme görevlisi olarak tespit edilmiştir. Sorumluluk ve kontrol işlemleri genele yayılmış ve yapılan işlemler ve sorumlu birimler açıkça ortaya konulmuştur.

Bunlara ilaveten idarelerin hazırlamış oldukları uyum eylem planları incelendiğinde kendi mevcut durumlarının ne olduğu konusunda gerekli bilgiler yazılmamıştır. Ve dolayısıyla yapılması öngörülen eylemler ile ilgili elde edilmesi beklenen sonuçlar tam olarak belirlenememiştir. Somut eylemlere yer verilmemesi, tamamlanma tarihlerinin belirlenmemesi ve sorumlu ve işbirliği yapılacak birimlerin belirlenmemesi gibi sebepler ve eksiklikler neticesinde yapılacak işlemler kağıt üzerinde kalmakta ve daha başlanılmadan sona ermektedir. Yapılacak eylemlere ilişkin görev ve sorumluluklarının belirlenmemesi ve çalışmaların dahil edilmemesi, risklerin ve alınacak tedbirlerin belirlenmemesi gibi faktörler sistemin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını etkileyebilecektir.

Kurumların iç kontrol eylem planlarında ve mevzuatta belirtilen süreçlerin tespiti, analizi, iş akışlarının çıkartılması ve görev tanımlarının oluşturulması gibi işlemlerin yerine getirilmesi sonucunda iç kontrol sisteminin uygulandığı algısının oluşması büyük bir hata olacaktır. Kurumlar bu çalışmalarını yaptıklarında bütün işlemleri tamamlamış oldukları yanılgısına kapılmaktadırlar Bu prosedürler yerine getirildiğinde her şey tamamlanmış olmamaktadır. Elbette bunlar, iç kontrol sisteminin tesis edilmesi için çok önemli konular olmasının yanında sadece tek başlarına iç kontrol sistemini oluşturmasını sağlayamazlar. İç kontrol standartlarının tamamı uygulandığında sistem oluşturulmuş ve sağlık bir şekilde işlemiş olacaktır. Kurumlar bu mevzuat gereği yapılması gereken faaliyetlere odaklandığından iç kontrolün diğer standartlarına ilişkin hiçbir çalışma yürütmemekte, hatta iç kontrol sistemlerinin kalbi olan “risk değerlendirmesi” ve “kontrol faaliyetleri” standartları çoğunlukla göz ardı edilmektedir.

Öngörülen bu eylem planları ile neyi elde edeceğimizin ve varmak istediğimiz hedefimizin ortaya konulması şarttır. Bundan sonraki süreçte de elde etmeyi

amaçladığımız hedeflere ulaşip ulaşmadığımızın kontrol edilmesi gerekmektedir. Hata ve noksanlıkların şeffaf ve olduğu gibi ortaya çıkarılması için güven esasına dayalı bir kontrol atmosferinin oluşturulması olmazsa olmazlardandır. Mevcut aksaklıkların tespit edilememesi ortaya konulan çalışmaların gereksiz bürokrasi, prosedür ve işlemler olarak algılanmasına sebep olacak ve kurumlarda etkin ve yeterli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması engelleyecektir.

Diğer bir husus da risk değerlendirmeleri yapılmadan ve problemlerli sahalar tespit edilmeden kontrol faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Elbette bunun sonucunda da kontrol maliyetlerinin artmasına, işgücü ve zaman kaybına sebep olunmaktadır. Yapılması planlanan iç kontrol faaliyetlerinden önce fayda mahzur ilişkisi mukayeseli analizlerle yapılması ve uygun kontrollerin seçimi açısından yerinde olacaktır. Birde kontrol faaliyetlerinin hizmet birimlerinde sürekli ve yoğunluklu bir şekilde yerine getirilmesi, çalışan personelin işini yapamamasına ve bıkkınlığa sebep olabilecektir. Bu sebeplerden dolayı sorunlu alanlar tespit edilip, buralara ağırlık verilmesi çözüm açısından ve sistemin işleme için önem teşkil etmektedir.

Burada kurumların yaklaşımları; gerçekleştirilmesi gereken amaç ve hedefler ortaya konulmalı, bu amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyen farklı tür ve ölçekte riskler ortaya çıkartılmalı, bu tespit edilen risklerin ortadan kaldırılması, amaç ve hedeflere ulaşılması için bir iç kontrol sistemi oluşturulmasının önemi kavranmalı, neticesinde; kurumun sahip olduğu varlıkların zarar görmeyeceği, kar elde edileceği, istenilen hizmetleri yerine getirileceği, mevzuatın gerektirdiği gibi hareket edildiğinden personel ve kurumun sıkıntıya düşmeyeceğinin bütün personelce anlaşılması gerektiği şeklinde olmalıdır. Bu düşüncenin kurum içerisinde yerleşmesi ve uygulanması neticesinde, yanlış yönetim kararları engellenmiş olacak, kurumun itibar kaybı olmayacak, verilen hizmetlerde kalite yükselecek, kaynak kullanımında tasarruf sağlanacak, hata ve eksiklikler tespit edilerek usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçilmiş olunacaktır.

3.3 İç kontrol Standartlarının Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri

Bu bölümde her bir standardın başında, 69 adet kamu idaresinin strateji geliştirme Daire Başkanlarına, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan iç kontrol eylem planlarını hazırlamaya esas soruları içeren iç kontrol standartları durum değerlendirme anketi soruları ve verilen cevapların yüzdeleri verilerek elde edilen

sonuçlarla kamuda iç kontrol sisteminin yerleşip-yerleşmediği, etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanıp-sağlanamadığı anlaşılmaya çalışılmış, değerlendirmeler ve çözüm önerileri ortaya konulmuştur (Bumko, 2014).

3.3.1 Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı

Soru1: İdarenizde iç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmekte ve desteklenmektedir.

Çok iyi:%6 İyi:% 29 Orta: %39 Zayıf: %23 Çok zayıf: %3

Soru2: İdarenizin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmaktadır.

Çok iyi:%7 İyi: %29 Orta: %36 Zayıf: %25 Çok zayıf: %3

Soru3: İdarenizde etik kurallar bilinmekte ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmaktadır.

Çok iyi:%14 İyi: %45 Orta: %31 Zayıf: %10 Çok zayıf: %0

Soru4: İdarenizde faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmaktadır.

Çok iyi:%16 İyi: % 44 Orta: %36 Zayıf: %4 Çok zayıf: %0

Soru5: İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.

Çok iyi:%10 İyi: %54 Orta: %23 Zayıf: %12 Çok zayıf: %1

Soru6: İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilirdir.

Çok iyi:%21 İyi: % 51 Orta: %28 Zayıf: % 0 Çok zayıf: 0

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 54, orta altı seviyenin ise % 46'da toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplar incelendiğinde iç kontrolün yöneticiler ve personel tarafından sahiplenmesi % 65, yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmasında % 59 gibi yüksek oranda orta ve altında olduğu görülmektedir. Diğer sorularda ise durumun iyi seviyenin üstünde olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; bu standardın sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için öncelikle yönetim kademesinin örnek tutum ve davranışlar sergilemesi lazımdır. Balık baştan kokar ifadesi bunu en iyi şekilde ifade etmektedir. Örneğin üst yöneticinin iç kontrolün uygulanmasına önem vermemesi, sahiplenmemesi ve kontrol sonucunda alınacak tedbirleri takip edip gereğinin yapılmasını sağlamaması durumunda, idarenin diğer alt yöneticileri gerekli önem ve özveriyi göstermeyeceklerdir.

Ayrıca diğ er taraftan, iç kontrol standartları, birbirini tamamlayan ve destekleyen niteliktedir. Etik değerler ve dürüstlük standardı diğ er tüm standartların temelini oluşturmaktadır. İç kontrol standartlarında insanı temel alan tek ve dolayısı ile en zor ve önemli standarttır. Diğ er standartlar sistem odaklıdır. İç kontrol sistemini bir bina olarak düşündüğümüzde temelde bu standart vardır, bu standart olmazsa kurumsal yapı çökme olasılığı yükselecektir.

Örneğ in, sağlık hizmeti sunmakla görevli kamu kurumunda doktor hasta ilişkilerinde uyulması gereken kurallar belirlenmeli ve duyurulmalıdır. Hastalardan farklı adlar altında belirlenen tutarlardan fazla ücret alınması durumunda hasta haklarının korunması çerçevesinde belirlenen kurallar işletilmelidir.

Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalı, idarenin işlemleri ile ilgili bilgi ve belgelerin tamamı doğru, güvenilir ve eksiksiz olmalıdır.

Örneğ in, sınav yapmak ve sonuçlarını açıklamak sürecinde sınav bitmeden bazı soruların elektronik ortamda yayınlanması, sınav sorularında ya da cevaplarında hataların olması, sonuçların bir müddet sonra hatalı olduğu gerekçesi ile iptal edilmesi durumunda kamu kurumunca hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.

Bu nedenle; iç kontrol sisteminin sahiplenmesi için yöneticilerden ve personelden beklenen etik davranışlar olmak üzere kurumsal personel davranışları belirlenmeli, belirlenen davranışların uygulanması için gerekli ortam oluşturulmalı, beklenen davranışların tabana yayılması için eğitim faaliyetleri başta olmak üzere çeşitli tedbirler alınmalı, suç/ceza ile olumlu davranış/ödül sistemi caydırıcı ve özendirici nitelikte olmalı, şikâyetlere (asılsız ve imzasız olanlar hariç) gerekli işlemler yapılmalıdır.

3.3.2 Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı

Soru1: İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmekte, duyurulmakta ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmaktadır.

Çok iyi:%14 İyi:%56 Orta:%26 Zayıf:%4 Çok zayıf:%0

Soru2: Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmakta ve duyurulmaktadır.

Çok iyi:%13 İyi:%41 Orta:%33 Zayıf:%13 Çok zayıf:%3

Soru3: İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmakta ve personele bildirilmektedir.

Çok iyi:%13 İyi:% 33 Orta:%41 Zayıf:%13 Çok zayıf:%0

Soru4: İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmektedir.

Çok iyi:%19 İyi:%54 Orta:%20 Zayıf:%7 Çok zayıf:%0

Soru5: İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekildedir.

Çok iyi:%13 İyi:%38 Orta:%43 Zayıf:%4 Çok zayıf:%0

Soru6: İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemekte ve personele duyurulmaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%35 Orta:%40 Zayıf:%15 Çok zayıf:%6

Soru7: Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmaktadır.

Çok iyi:%6 İyi:%36 Orta:%39 Zayıf:%19 Çok zayıf:%0

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 54, orta altı seviyenin ise % 46'da toplandığı görülmektedir. Kamu kurumlarının personelin görevleri yazılı olarak tanımlanması ve duyurulması % 49 seviyede orta ve altı, yetki ve sorumlulukları kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulması ve personele bildirilmesinde %54 seviyede orta ve altı, idarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmasında % 48 seviyede orta ve altı, yöneticilerin, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemesi ve personele duyurmasında % 55 seviyede orta ve altı, yöneticilerin verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmada %58 seviyede orta ve altı olduğu ve kamu idarelerin de bu tespitlerin oranının ortalama % 50 orta ve altı seviyelerde çıkması bu standardın uygulanmasında bazı sıkıntıların olduğunu göstermektedir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; idarelerin teşkilat şemaları oluşturulmalı, iş süreçleri belirlenerek hangi işlerin yapılacağı, kimlerle birlikte yapılacağı belirlenmeli, öncesinde organizasyon yapısı oluşturulmalı, sonra o organizasyon yapısına göre iş üretilmelidir. Kurumlar öncelikli misyonunu ve görevlerini kuruluş

amaçlarına göre mevzuatlarından çıkartıp, bu sorumluluklarını kağıt üzerine dökerek kendi birimleri ve personeli arasında uzmanlık alanlarına göre paylaşmalıdır.

Anket sorusuna verilen orandan da anlaşılacağı üzere kamu kurumlarının birçoğunda görevler; yazılı olarak belirlenmemiş, sınırları çizilmemiş, netleştirilmemiştir. Görevlerin ayrılması, personelin hangi işi nasıl yapacağını belirlenmesi; personelin işinde uzmanlaşmasına imkân vermekte, profesyonelleşmeye zemin hazırlamakta ve kurumsal hafızanın oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Bunun için çalışanların görevleri yazılı olarak belirlenmeli, sınırları çizilmeli ve netleştirilmelidir.

Kurumlarda yeterli sayıda ve nitelikte personel bulunmaması nedeniyle ya da bütün çalışanlara istenilen her türlü işi yaptırılabilme için görevlerin ayrılması ve netleştirilmesi hususlarına önem verilmediği değerlendirilmektedir. Kurumdaki görevlerin dağılımı yapılmayıp, sahibi belirlenmezse yapılması gereken işler devamlı aynı birimler tarafından yapılacak hatta bazen boşta kalabilecektir. Yapılması gerekli işler adaletli bir şekilde dağıtılıp ve sorumlusu belirlenmediği için, yoğunluk devamlı aynı birimlerde yaşandığından bu birimlerde bıkkınlık ve yapılan işlerde verimsizlik olacaktır.

Bu nedenle; faaliyetlerin gerektirdiği organizasyon yapısının yeniden belirlenmesi için çalışma yapılmalı mevcut durumdan farklı bir teşkilat yapısı gerektirmesi halinde gerekli işlemler başlatılmalı, işlem süreçleri doğrultusunda mükerrer işlerin yapılmasını önleyecek birim görevleri belirlenmeli ve görev tanım formları netleştirilmelidir.

Öncelikle idarelerin genel anlamda misyonu yazılı olarak belirlenmeli, sorumlu birimlerin ve alt birimlerinin görevleri ayrıntılı bir şekilde tanımlanmalı ve personele tebliğ edilmeli, yapılan faaliyetler ve işlerle ilgili personelin görev dağılımı belirlenmeli, yetki ve sorumluluklar açıkça ortaya çıkartılmalıdır.

3.3.3 Personelin Yeterliliği ve Performans Standardı

Soru1: İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yöneliktir.

Çok iyi:%1 İyi:%30 Orta:%52 Zayıf:%16 Çok zayıf:%0

Soru2: İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.

Çok iyi:%7 İyi:%47 Orta:%36 Zayıf:%10 Çok zayıf:%0

Soru3: Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmektedir.

Çok iyi:%4 İyi:%41 Orta:%35 Zayıf:%19 Çok zayıf:%1

Soru4: Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.

Çok iyi:%3 İyi:%40 Orta:%30 Zayıf:%23 Çok zayıf:%4

Soru5: Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmekte ve gerektiğinde güncellenmektedir.

Çok iyi:%6 İyi:% 40 Orta:%35 Zayıf:%15 Çok zayıf:%4

Soru6: Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmektedir.

Çok iyi:%3 İyi:%20 Orta:%33 Zayıf:%35 Çok zayıf:%9

Soru7: Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmektedir.

Çok iyi:%0 İyi:%22 Orta:%28 Zayıf:%35 Çok zayıf:%15

Soru8: Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş ve personele duyurulmaktadır.

Çok iyi:%7 İyi:% 25 Orta:%29 Zayıf:%26 Çok zayıf:%13

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 37, orta altı seviyenin ise % 63'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının orta altı seviyede toplandığı ve personelin yeterliliği ve performansında sıkıntıların olduğu görülmektedir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; insan kaynakları yönetimi, kamu idarelerini amaç ve hedeflerinin yerine getirmesini sağlamaya yönelik olacak şekilde olmalıdır ve uygulanmalıdır. Çalışanların en başta işe alınmasından görevde yükselmesine kadar her bir süreçte liyakat ve yeterlilik ilkelerine göre hareket edilmeli ve personelin kişisel performans değerleri dikkate alınmalıdır. Yapılan iş ile ilgili mesleki yeterlilik ön planda olmalı ve her bir görev için en uygun çalışanın

seçilmesine gayret gösterilmelidir. Anket sorusuna verilen % 78 oranında orta ve altı seviyeden de anlaşılacağı üzere yöneticiler çalışanları yılda bir kez de olsa değerlendirmemektedirler.

Personelin işe alınması, görevinde ilerlemesinde liyakate uyulması hususlarında belirlenen kıstaslardan sapmaların varlığı ya da bu yönde şeffaflığın olmaması veya bu yönde şüphelerin ortaya çıkması çalışanların performansını olumsuz yönde etkileyecektir. Her görev için en uygun kişinin belirlenmemesi, mesleki yeterliliğe önem verilmemesi, yüksek performans gösteren personelin ödüllendirilmesi gerekirken bunların aksine tutum ve davranışların sergilenmesi kuruma bağlılık ve aidiyet duygularını olumsuz yönde etkileyecektir. Anket sorusuna verilen cevap da % 78 oranda orta ve altında çıkarak, performans gösteren personelin ödüllendirilmediği anlaşılmaktadır.

Anket sorusuna verilen cevabın orta ve altı oranı % 68'dir ve personelin performansını ölçüm standartları belirlenmemiş, yazıya dökülmemiş ve duyurulmamıştır. Bu nedenle; işe alma faaliyeti başta olmak üzere tüm işlemlerde en iyi olanın tercih edildiğini gösteren şeffaflığın sağlanmasına yönelik tedbirler alınmalı, personelin görevini gerçekleştirirken yeterliliğinin ve performansının ölçülmesi için gerekli standartlar belirlenmeli ve ölçülmelidir. Personelin işe almada yeterliliğinin ölçülmesi önemli olduğu gibi ilerleyen dönemlerde de gelişen şartlara göre işin ve zamanın gerektirdiği yeterliliği devam ettirmesi ve kendini geliştirmesi gerekmektedir. Bunun için kurumca gerekli eğitim ve gelişim programları hazırlanmalı, personelin kişisel gelişimi kapsamındaki faaliyetleri teşvik edilmeli ve desteklenmelidir. Her bir birim için performans standartları ayrıntılı ve ölçülebilir olarak belirlenmeli ve bütün birimlere duyurulmalıdır.

3.3.4 Yetki Devri Standardı

Soru1: İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmaktadır.

Çok iyi:%19 İyi:%48 Orta:%24 Zayıf:%6 Çok zayıf:%3

Soru2: Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmekte ve ilgililere bildirilmektedir.

Çok iyi:%21 İyi:%41 Orta:%31 Zayıf:%6 Çok zayıf:%1

Soru3: Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumludur.

Çok iyi:%12 İyi:%40 Orta:%35 Zayıf:%12 Çok zayıf:%1

Soru4: Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.

Çok iyi:%10 İyi:%52 Orta:%25 Zayıf:%10 Çok zayıf:%3

Soru5: Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermekte, yetki devreden ise bu bilgiyi aramaktadır.

Çok iyi:%9 İyi:%34 Orta:%33 Zayıf:%21 Çok zayıf:%3

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 57, orta altı seviyenin ise % 43'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının iyi ve orta seviyede toplandığı görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; Bu standartta verilen cevapların yüzde oranından da anlaşılacağı üzere risk seviyesinin düşük olduğu değerlendirilmektedir. Bununla birlikte; kamu kurumlarında görev yapmakta olan makamların hangi işlere yetkili olduğu sınırları açıkça belirtmek suretiyle tespit edilmeli ve bildirilmeli, imza ve onay yetkisi en uygun kademelere devredilerek üst yönetimin stratejik konulara daha fazla zaman ayırması sağlanmalıdır.

Örneğin, karar verme işlemi gerektirmeyen, personelin özlük haklarını ilgilendiren ve rutin olarak yapılan işlemlerin personelin ilk amirine verilmesiyle, idari bir işlemin, doğru olarak en kısa sürede ve üst yönetimin zamanını ve enerjisini almadan yerine getirilmiş olması sağlanmalıdır.

Çalışanların yetki devri yapılarak, üst kademelerin sorumluluktan kaçtığı gibi bir yanılgıya kapılması engellenmeli, bilakis yetki devri sayesinde; alt kademelerin sorumluluğa ortak olduğu belirtilmelidir.

İş akış süreçlerinde imza ve onay mercilerini belirlemenin yanında bu yetkilerin kullanılmasını sağlamak da üzerinde durulması gereken bir konudur. Bir yetkinin var olması ama kullanılmaması/kullandırılmaması başka sorunlara neden olabilmektedir. Yetkili merci olarak belirlenen birimlerin işleri, faaliyetleri, sorunları veya çözüm önerilerini karar vermeyip ya da veremeyip, bir üst makama iletmesi halinde, işlerin yeniden yapılmasına, sürecin uzamasına sebebiyet verilmiş olunacaktır. Bu nedenle yetki verilen makama uygun personel görevlendirilmesi yapılması gerekmektedir.

Bu nedenle; imza ve onayların hangi mercilerde sonuçlandırılacağı konusunda ve yetki ve sorumlulukların belirlenmesi konusunda yöneticiler tarafından tereddütler bir kenara bırakılarak detaylı bir çalışma yapılmalıdır. Üst yönetim kademesindeki personel rutine bağlanmış işlerle en az seviyede meşgul olması için gerekli mevzuatsal düzenlemeler yapılarak yöneticilerin günlük yapılması gereken işlerden ziyade uzun vadeli ve gelişme ve ilerlemeye yönelik projelere ağırlık vermeleri sağlanmalıdır. Yetki devri yazılı olmalı, sınırları açıkça belirtilmeli, kısmi olmalı, görevin tamamı devir edilmemelidir. Ayrıca yöneticiler yetkilerini devir etmelerinin kendilerini sorumluluktan kurtarmayacağı bilinci ile hareket etmeli ve belirli dönemlerde yapılan işlemler kontrol edilmelidir.

3.3.5 Planlama ve Programlama Standardı

Soru1: İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaktadır.

Çok iyi:%26 İyi:%52 Orta:%16 Zayıf:%3 Çok zayıf:%3

Soru2: İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamaktadır.

Çok iyi:%24 İyi:%52 Orta:%16 Zayıf:%7 Çok zayıf:%1

Soru3: İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.

Çok iyi:%9 İyi:% 56 Orta:%25 Zayıf:%6 Çok zayıf:%4

Soru4: Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%49 Orta:%31 Zayıf:%12 Çok zayıf:%4

Soru5: Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemekte ve personeline duyurmaktadır.

Çok iyi:%3 İyi:%39 Orta:%41 Zayıf:%13 Çok zayıf:%4

Soru6: İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve sürelidir.

Çok iyi:%9 İyi:%36 Orta:%44 Zayıf:%8 Çok zayıf:%3

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 60, orta altı seviyenin ise % 40'de toplandığı görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlenmesi ve personeline duyurmasına verilen cevap oranının, hedeflerin, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmasına verilen cevap oranının % 58 ile orta ve altındadır. Kamu kurumlarının, misyon ve vizyonları doğrultusunda stratejik planları olmalıdır. Stratejik planlar ve amaçlar ölçülebilir hedefleri göstermeli ve bütçeler bu planlara uygun olarak hazırlanmalıdır. Kurumlar planlarını kısa, orta ve uzun vadeli olmak üzere belirlenmelidir.

İdarelerin amaçlarına, hedeflerine ve kendilerinden beklenenlere ulaşmak için ve ihtiyaç duydukları kaynakları belirlemek için planlama ve programlama yapmaları gerekmektedir. Ve bu hazırlanan planlar değişen şartlara ve günün koşullarına göre güncellenmeli ve geliştirilmelidir. Pusulası olmayan geminin açık denizlerde yolunu bulması ne kadar zor ise plan ve programı olmayan idarelerin görevlerini yerine getirmesi de o kadar zor olacaktır. Örneğin ilerleyen dönemde bir kurumun kendi verdiği hizmetlerle ilgili araç alması veya hizmet binası yaptırması gerekmektedir. Bu ihtiyaçlar için önceki mali yıldan gerekli araştırma yapılmayıp, plan ve programlar oluşturularak bu ihtiyaçlar bütçe hazırlıklarına ve ihtiyaçlarına girilmez ise ilgili alımlar için kaynak ayrılmayacağından yapılması gereken hizmetler aksayacak ve yerine getirilmesi güçleşecektir. Çağdaş yönetim anlayışında stratejik planı olmayan veya bu plan doğrultusunda amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeyen, bütçesini hazırlayamayan kamu idaresinin olması kabul edilemez bir durumdur.

Bu nedenle; “Zaten her yıl kurum bütçesi belli bir oranda artırılıyor, stratejik plan için çok zaman harcamayalım” düşüncesinin kamu idarelerinde varlığı araştırılmalı, riskli bir durum tespit edilmesi halinde Maliye Bakanlığı’na bu konuya ilişkin tedbirler alınmalıdır.

3.3.6 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı

Soru1: İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.

Çok iyi:%1 İyi:%23 Orta:%37 Zayıf:%33 Çok zayıf:%6

Soru2: Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmektedir.

Çok iyi:%3 İyi:%25 Orta:%33 Zayıf:%29 Çok zayıf:%10

Soru3: Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmaktadır.

Çok iyi:%3 İyi:%22 Orta:%32 Zayıf:%36 Çok zayıf:%7

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 26, orta altı seviyenin ise % 74’de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarından da anlaşılacağı üzere risk seviyesinin yüksek olduğu ve sıkıntıların olduğu değerlendirilmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu idareleri kendilerine ayrılan kaynaklarla faaliyetlerini ve işlemlerini yerine getirir. Bu süreçte yapılan faaliyetler beraberinde beklenilmeyen aksaklıkları ve olumsuzlukları doğurabilir. Bu sebeplerden, kamu idareleri her yıl amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemeli, bu risklerin gerçekleşme ihtimalini ve muhtemel etkilerini analiz ederek riskler karşısında alınacak tedbirleri değerlendirmeli ve bu oluşabilecek risklere karşı eylem planları hazırlamaları gerekmektedir.

Her kamu idaresinin görev ve sorumlulukları kapsamında karşı karşıya olduğu riskler birbirinden farklıdır. Örneğin, savunma, güvenlik ve asayiş hizmetlerini yürüten idarelerin belirlediği risklerde diğer kurumlara nazaran daha fazla hayati riskin öne çıkması makul bir durumdur. Dolayısıyla anket sorusunun cevabından da anlaşılacağı üzere amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmediği ve ciddi problemlerin olduğu değerlendirilmektedir.

Belirlenen risklerden kurtulmak için faaliyetlerden kaçınmak yerine, risklerle etkin bir mücadele yönteminin uygulanması önem arz etmektedir. Bu bağlamda emniyet ve kaza önleme tedbirleri risklere karşı yapılan mücadelelere örnek teşkil etmektedir.

Bu sebeplerden; kamu idarelerinde amaç ve hedeflerine ulaşabilmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri belirleyip, tanımlanmalı ve bu hususlara ilişkin tedbirleri belirleyebilecek yetişmiş personel yetersizliğine ilişkin önlemlerin alınması sağlanmalıdır.

3.3.7 Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı

Soru1: Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama,

raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmekte ve uygulanmaktadır.

Çok iyi:%3 İyi:%26 Orta:%39 Zayıf:%26 Çok zayıf:%6

Soru2: Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.

Çok iyi:%10 İyi:%32 Orta:%38 Zayıf:%17 Çok zayıf:%3

Soru3: Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamaktadır.

Çok iyi:%10 İyi:%28 Orta:%46 Zayıf:%13 Çok zayıf:%3

Soru4: Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%32 Orta:%50 Zayıf:%10 Çok zayıf:%4

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 36, orta altı seviyenin ise % 64'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarından da anlaşılacağı üzere risk seviyesinin yüksek olduğu ve sıkıntıların olduğu değerlendirilmektedir. Kontrol faaliyetlerinin ve stratejilerinin risklere göre belirlenmesinde, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasında ve belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmaması sorularında sıkıntıların yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Elde edilen sonuçlar neticesinde; kurumların yapmış oldukları işler ile ilgili öngördükleri risklere mümkün olduğunca maruz kalmamak, etkilerini azaltmak ve kendi amaç ve hedeflerini yerine getirmek için kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Kamu kurumlarında yürütülen faaliyetler kapsamında ihtiyaç duyulan hallerde işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrol uygulanmalıdır. Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise kontrol faaliyetlerinin maliyetinin kontrol sonucu beklenen faydayı aşmamasıdır.

Örneğin, belirlenen strateji kapsamında kontrol birimi kurumun taşra teşkilatını her yıl kontrol ediyor ve her yıl aynı kapsamda sonuçlar elde ediliyor ise kontrol için harcanan kaynaklar boşuna gidiyor demektir. Bunun yanında; kontrol faaliyetinin, gerekli birimlerin yeterli sıklıkta, ölçüde, sürede ve süreç kontrolü şeklinde ayrıca, tespit edilen eksiklikleri yerinde eğitim ile tamamlama anlayışı içerisinde yapılması şeklinde belirlenmelidir.

Bu nedenle; kontrol stratejisinin temel, asıl iş olarak değil, mevzuat doğrultusunda yapılması gereken asıl işin kontrol edilmesi anlayışına uygun bir

şekilde düzenlenmesi ve uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla asıl görevi sağlık hizmeti vermek olan bir kurumun, kontrol faaliyetlerinin sürekli ve hizmetleri engelleyecek şekilde yapılması ilgili kurumun asıl vazifesini yerine getirmesini engellemiş olacaktır. Bu sebeplerden kontrol doğru, zamanında ve yerinde yapılmalı, yapılan maliyetler planlanan miktarı aşmamalı, doğrudan belirlenen problemler alanlara yoğunlaşarak kontrol faaliyetleri yapılmalıdır.

3.3.8 Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelenmesi Standardı

Soru1: İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemektedir.

Çok iyi:%13 İyi:%45 Orta:%37 Zayıf:%4 Çok zayıf:%1

Soru2: Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamaktadır.

Çok iyi:%9 İyi:%48 Orta:%33 Zayıf:%9 Çok zayıf:%1

Soru3: Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir.

Çok iyi:%15 İyi:%49 Orta:%27 Zayıf:%9 Çok zayıf:%0

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 60, orta altı seviyenin ise % 40'de toplandığı görülmektedir. Yüksek seviyede problem olmadığı değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu kurumlarında yapılan işlerin doğruluğunu sağlayacak mekanizmaların kurulması ve işlerliliğinin ve anlaşılabilirliğinin sağlanmasına azami özen gösterilmesi gerekmektedir. İdarede faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili ihtiyaç duyulan mevzuat hazırlanmalı, yayımlanmalı ve devamlı güncel halde bulundurulmalıdır.

Örneğin mal ve hizmet alımlarında mevzuat gereğince yapılması gereken işlemler ile düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin açıklamalar yardımcı yayınlarla bir araya getirilmelidir. Mevzuatın değişmesi, açıklanması gereken yeni bir durum ortaya çıkması ya da başka sebeplerle yardımcı yayının güncellenmesi ihtiyacı ortaya çıktığında güncelleme yapılmalı ve işlem sürecindeki personelin her an ulaşabileceği elektronik ortam dahil bir sistem kurulmalı ve işletilmelidir.

Bu nedenle; değişen ve gelişen koşullara göre ihtiyaç duyulan yardımcı yayınların (rehber, kılavuz, vb.) hazırlanması ve personelin kullanımına sunulması

gerekmektedir. Bu hazırlanan yardımcı yayınlar bir nevi mevzuatın yapılan işlemler üzerinde uygulaması olduğundan, personel yapacağı faaliyetlerin ayrıntısına bu çalışmalar vasıtası ile ulaşarak, hata yapılması ve olumsuzluklar ile karşılaşması engellenmiş olunacaktır. Kamu kurumlarının çoğunda kendi iç internet bağlantıları ile personelin her an ulaşabileceği ağlar mevcuttur. Mevcut bu ağlar ile meydana gelen değişiklikler ve personelin yaptığı işler ile ilgili prosedürler, mevzuat, iş akış şemaları, görev tanım formları anında ve her zaman ulaşabilecek şekilde çalışanların elinin altında hazır bulundurulmalıdır.

3.3.9 Görevler Ayrılığı Standardı

Soru1: Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.

Çok iyi:%6 İyi:%40 Orta:%42 Zayıf:%12 Çok zayıf:%0

Soru2: Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında ve gerekli önlemleri almaktadır.

Çok iyi:%6 İyi:%35 Orta:%38 Zayıf:%20 Çok zayıf:%1

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 44, orta altı seviyenin ise % 56'da toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının iyi ve orta seviyede toplandığı görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; kurumlarının yapmış olduğu faaliyetler bir bütünü teşkil etmek ile birlikte kendi içinde gruplara ayrılmıştır. Her bir bölümün birbirleri ile alakalı fakat bir birinden farklı işlemleri vardır. Yürütülen işlemlerin sağlıklı olması için her birimin kendi işini yapması esas olmalıdır. Çalışanları miktarının yeterli olmaması sebebiyle görevler ayrılığı ilkesinin eksik olarak uygulandığı kurumlarda yönetim kademesinin ortaya çıkacak risklerin farkında olması ve çözüm yolları geliştirmesi gerekmektedir. Anket sorusuna verilen cevabın % 59 oranında orta ve altında çıkmasından da anlaşılacağı üzere gerekli tedbirler alınmaz ise büyük sıkıntılarla karşılaşılabilirdiği değerlendirilmektedir.

Örneğin, faaliyetlerin özellikle mali iş ve işlem sürecindeki görevlerin aynı kişilerde birleşmesine engel olunmalıdır. İhtiyacın tespit edilmesi, tedarik edilmesi, onaylanması, muayene edilmesi, kaydedilmesi, ödemeye bağlanması rollerinden bir

veya birkaçının aynı kişide birleşmesi usulsüzlük riskini en iyi ihtimalle hata riskini doğurmaktadır.

İhtiyacın tedariki sürecinde, yaklaşık maliyeti tespit eden yani alınacak mal veya malzemenin olabileceği en alt tutarı belirleyen ve ihaleyi yapanın aynı kişi olması halinde çeşitli sorunların ortaya çıkmasının önü açılmış olur. Yaklaşık maliyeti tespit eden kişi veya kişilerin ihaleyi de yapması belirlenen bu tutarın firmalara bildirilmesi gibi çeşitli olumsuzluk ve usulsüzlüklerin önünü açmış olabilecektir.

Bu nedenle; faaliyetlerin süreç kontrolü kapsamında her bir görevlinin bir önceki işlemi de kontrol etmesi suretiyle etkinliğin ve bütünlüğün sağlanacak şekilde ilgili birimler arasında paylaştırılması ve ayrılması gerekmektedir.

3.3.10 Hiyerarşik Kontroller Standardı

Soru1: Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%42 Orta:%38 Zayıf:%16 Çok zayıf:%0

Soru2: Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermektedir.

Çok iyi:%10 İyi:%46 Orta:%30 Zayıf:%14 Çok zayıf:%0

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 51, orta altı seviyenin ise % 49'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının iyi ve orta seviyede toplandığı görülmektedir. Bu standart için mevcut riskin orta seviyede olduğunu değerlendirmekteyim. Elde edilen sonuçlar neticesinde; yürütülen faaliyetlerin mevzuat ve belirlenen idari düzenlemeler doğrultusunda yapılıp yapılmadığı hususunun hiyerarşik olarak kontrol edilmesi sağlanmalıdır. Bu kontrol faaliyetlerinde tespit edilen hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatlar verilmelidir.

Hiyerarşik kontrol sisteminin her işlem sürecinde aynı şekilde uygulanması veya bazı işlemlerde hiç uygulanmaması da uygun bir hareket tarzı değildir. Çok katı uygulandığı durumlarda en ufak hatalar için bile idari soruşturmalar başlatılabilir, ancak bu personeli baskı altına alacağından inisiyatif ortadan kalkacak, hataların çoğunun görünmemesine ve üzerinin kapatılmasına sebep olacağından fayda

sağlamayacak, hiç uygulanmadığı durumlarda ise mevcut hatalar düzeltilemeyecek, usulsüzlüklere ise işlem yapılmama riski oluşacaktır.

Her bir yönetici kendi bir alt kademesini kontrol etmesi gerekmektedir. Yapılan faaliyetlerin kontrolü sadece üst yöneticilerden beklenildiği durumlarda etkin bir kontrol yapılamayacak aksaklıkların çoğu gözden kaçabilecektir. Bu faaliyetler yapılırken çalışanları daima denetim vaziyetinde tutmakta personel üzerinde tedirginlik yapabilecek ve işlerin sağlıklı yürümesini engelleyebilecektir.

Bu sebeplerden; kontrolün güvene mani olmayacağı düşüncesi ile hareket edilerek, her bir yönetici tarafından, bu kontroller sayesinde yapılan işlemlerin sağlıklı ve düzgün olmasının sağlayacağı ve hataların zamanında tespit edilerek tedbir alınması maksadı ile olduğu düşüncesi personele gösterilmeli ve izah edilmelidir.

3.3.11 Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı

Soru1: Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%32 Orta:%41 Zayıf:%20 Çok zayıf:%3

Soru2: Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmektedir.

Çok iyi:%13 İyi:%42 Orta:%33 Zayıf:%12 Çok zayıf:%0

Soru3: Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmaktadır.

Çok iyi:%4 İyi:%25 Orta:%30 Zayıf:%34 Çok zayıf:%7

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 40, orta altı seviyenin ise % 60'de toplandığı görülmektedir. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi hususuna verilen cevabın oranının % 71 orta ve altında çıkmasından da anlaşılacağı üzere ciddi sıkıntıların olduğu değerlendirilmektedir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu kurumlarında hizmetin devamlılığı esastır, özellikle bazı yapılan faaliyetlerin konusu itibariyle ehemmiyetli ve yerinin

doldurulamayacak şekilde olması bu standardın önemini artırmaktadır. Örneğin bir yangın ihbarı karşısında veya bir hırsızlık vakasına müdahalede kamunun personelimiz izinde gibi bir mazeretle işlem yapılmaması gibi bir lüksü bulunmamaktadır. Bu kapsamda çalışanların yetersizliği, izin, geçici olarak başka bir göreve geçme, yeni bilgi sistemlerinin uygulanması, mevzuatta meydana gelen düzenlemeler ile olağanüstü haller gibi yapılan işlemlerin devamlılığına zarar veren sebeplere karşı gerekli önlemler alınmalıdır. Anket sorusuna verilen cevapta bu hususun % 64 oranında orta ve altı olduğu ve konunun öneminden dolayı ciddi riskler taşıdığı değerlendirilmektedir.

Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerin nasıl yapıldığının özetlediği, mevcut işlerin ne durumda olduğuna ilişkin bilgi verdiği ve gerekli belgeleri eklediği kısaca göreve başlayanın adaptasyonunu en kısa sürede sağlamak amacıyla bir rapor düzenlemeli ve bu bilgi ve belgeleri yerine görevlendirilecek çalışana vermeli ve bunun takibi ve kontrolü de yöneticiler tarafından yerine getirilmelidir. Örneğin emniyet teşkilatında vardiyayı devir eden bir karakol ekibinin yeni personele tamamlanan, devam eden ve takibi yapılacak işlemlerin bir rapor halinde devir edilmesi, işlemlerin devamı ve çabucak işe adapte olunması açısından çok önemlidir.

Görevden kısa süreli ayrılışlarda hizmetin aksamaması için her görev için yedek görevli personel belirlenmesi uygulaması yapılmalı, geçici olarak görevden ayrılma hallerinde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir. Kamu hizmetinde devamlılığın esas olduğu düşünülerek yapılan işlerin boşa kalmaması için gerekli tedbirler alınmalıdır.

Bu nedenle; yürütülen görevlerin aynı seviyede sürekliliğinin sağlanması için yeni atanan personele o göreve intibakını sağlayacak meslek içi eğitim, görevini sürdürürken yeterliliğini artırmak için ise oryantasyon eğitimi gibi faaliyetler planlanmalı ve uygulanmalıdır.

3.3.12 Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı

Soru1: Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmaktadır.

Çok iyi:%9 İyi:%33 Orta:%35 Zayıf:%19 Çok zayıf:%4

Soru2: Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır.

Çok iyi:%14 İyi:%36 Orta:%31 Zayıf:%13 Çok zayıf:%6

Soru3: İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmektedir.

Çok iyi:%13 İyi:%33 Orta:%35 Zayıf:%14 Çok zayıf:%4

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 46, orta altı seviyenin ise % 54'de toplandığı görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu kurumları söz konusu kontrol mekanizmalarını yazılı olarak belirlemeli, yapılan işlemlere ilişkin veri ve bilgi girişi ve kayıtları ile bunlara ulaşım ve erişim ile ilgili yetkilendirme yapmalı, bu kapsamda oluşabilecek hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesi sağlamalıdır. Dış ve iç kaynaklı güvenlik ihlallerinin tespit edilmesi ve önlenmesi için gerekli tedbirler sistem yöneticileri tarafından alınmalıdır.

Örneğin, devlet alacaklarına ilişkin kayıtların tutulduğu sisteme dışarıdan müdahale yapılarak tüm borçların silinmesi riskinin önlenmesi için sistem yöneticilerince güvenlik duvarları kurulması vb. tedbirler geliştirilmelidir.

Ayrıca, bilgi güvenliği, veri ve bilgi girişi ile bunlara ulaşım ve erişim hususunda belirlenen esas ve usuller ile söz konusu hususların ihlal edilmesi halinde uygulanacak tedbirler tüm personele tebliğ edilmelidir. Personelin bilgi sistemlerine kendi kullanıcı kodları ile girişleri sağlanmalı, izin ve istirahat gibi görevden ayrı kalınan zamanlarda kullanıcı şifreleri başka personele verilmemelidir. Personelin sadece görevi ile ilgili bilgi sistemlerine ulaşabilmesi sağlanmalı ve kendisi ile alakalı olmayan veri ve bilgilere ulaşılması engellenmelidir. Anket sorularına verilen cevaplardan anlaşılacağı üzere orta ve altı oranın % 50' den fazla olması konunun önemine binaen ciddi risklerin olduğunu değerlendirmekteyim.

Bu nedenle; bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik birimlerin kurulması, yeterliliklerinin sağlanması ve muhtemel risklere karşı kontroller yapılarak gerekli tedbirlerin alınmasının sağlanması gerekmektedir.

3.3.13 Bilgi ve İletişim Standardı

Soru1: İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi vardır.

Çok iyi:%15 İyi:%28 Orta:%47 Zayıf:%10 Çok zayıf:%0

Soru2: Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmektedir.

Çok iyi:%14 İyi:%35 Orta:%44 Zayıf:%7 Çok zayıf:%0

Soru3: Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir.

Çok iyi:%12 İyi:%45 Orta:%33 Zayıf:%10 Çok zayıf:%0

Soru4: Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.

Çok iyi:%22 İyi:%42 Orta:%29 Zayıf:%7 Çok zayıf:%0

Soru5: Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmaktadır.

Çok iyi:%12 İyi:%29 Orta:%36 Zayıf:%20 Çok zayıf:%3

Soru6: Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmektedir.

Çok iyi:%10 İyi:%37 Orta:%35 Zayıf:%17 Çok zayıf:%1

Soru7: İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamaktadır.

Çok iyi:%5 İyi:%35 Orta:%33 Zayıf:%25 Çok zayıf:%2

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 49, orta altı seviyenin ise % 51’de toplandığı görülmektedir. Yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olması, yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanması ve yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlaması sorularına verilen cevaplarda orta ve zayıf oranının %57’nin üzerinde olup, sorunların seviyesinin yüksek olduğu değerlendirilmektedir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; iç kontrolün diğer standartları ile arasındaki ilişki bilgi ve iletişim standardı vasıtası ile sağlanmaktadır. İdarelerin her kademesinde dikey ve yatay iç iletişimi kapsayacak şekilde, güvenilir, emniyetli,

süratli ve devamlı bir haberleşmenin yapılabilirdiği bilgi ve iletişim alt yapısı bulunmalıdır.

Yöneticiler ve çalışanlar, faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için gereken ve ihtiyaç duyduğu kadar bilgiye eksiksiz, güvenilir, doğru, anlaşılabilir şekilde ve tam zamanında ulaşabilmelidir.

Örneğin taşra teşkilatı da olan savunma, güvenlik, sağlık, ulaştırma gibi hizmetleri yürüten bir kurumda, yerelde gelişen bir olayı merkezi birime bir an önce iletme ve merkezden verilecek talimatı en kısa sürede yerine getirme zarurieti hayati önem içerebilmektedir. Emniyet birimlerini ilgilendiren bir olayın zamanında merkez birimlerine bildirilmemesi sonucunda kısa sürede, küçük bir kuvvetle çözülebilecek olay, zamanında gerekli ve kapsamlı müdahalenin yapılamaması sonucunda önüne geçilemeyecek seviyelere ulaşabilecektir.

Ayrıca uzmanlaşma gerektiren bir görevde çalışan personelin ataması bir başka birime veya şehre yapıldığında kazanılan tecrübeler sonraki döneme aktarılamayıp yeni başlayan personel işi başından öğrenmeye çalışmaktadır. Bu nedenle; dikey ve yatay iletişimin en mükemmel şekilde kurulması ve idamesinin sağlanması, elde edilen tecrübelerin bir sonraki görevlilere aktarılması için gerekli iletişim ve aktarım vasıtalarının ve kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

3.3.14 Raporlama Standardı

Soru1: İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklanmaktadır.

Çok iyi:%30 İyi:%43 Orta:%15 Zayıf:%12 Çok zayıf:%0

Soru2: İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklanmaktadır.

Çok iyi:%28 İyi:%45 Orta:%20 Zayıf:%7 Çok zayıf:%0

Soru3: Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmekte ve duyurulmaktadır.

Çok iyi:%36 İyi:%49 Orta:%12 Zayıf:%3 Çok zayıf:%0

Soru4: Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmektedir.

Çok iyi:%12 İyi:%47 Orta:%30 Zayıf:%10 Çok zayıf:%1

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 72, orta altı seviyenin ise % 28'de toplandığı görülmektedir. Anket sorularına verilen cevapların yüzdelerinden de anlaşılacağı üzere yüksek seviyede risk ve problem olmadığı değerlendirilmektedir. Bunun yanında, elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu idareleri, kendi faaliyet alanları içerisindeki işlemlerini, politikalarını, programlarını ve projelerini ve bunlara ilişkin mali ve mali olmayan bilgileri ve neticeleri sözlü veya yazılı olarak sorumlu kişi ve makamlara, belirli dönemlerde raporlamaları gerekmektedir. Faaliyet alanları ile ilgili hazırlanan raporlar yapılan işlemler hakkında ve gidişat ile ilgili bilgi ve fikir verecektir. Örneğin yatılı bir öğrenci yurdunda hafta sonları izine çıkan öğrenci sayısı belirli dönemlerde tespit edilip raporlanmaz ise hafta sonu da hafta içi gibi öğrenci mevcuduna göre yemek çıkartılmasına sebep olabilecektir. İzne çıkan öğrenci sayısı raporlar ile yönetime bildirilmediğinden fazla yemek çıkartılmış ve israfı ve kaynakların etkili ve ekonomik kullanılmamasına sebep olunmuş olacaktır. Bu bağlamda, kurum içerisinde dikey ve yatay raporlama ağı kurulması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte olduğu gibi hafta sonu izine çıkan öğrenci sayısı yatay olarak tedarik birimine bildirileceği gibi dikey olarak da, gerekli düzenleme yapması için üst yönetime de bildirilmesi gerekmektedir.

Öncelikle idareler yaptıkları işler ile ilgili gözetim ve kontrol maksadıyla idarede dikey ve yatay raporlama ağlarını yazılı olarak ortaya koymalı, ilgili bölümler ve çalışanlar, yaptığı işleri, vazifeleri ve faaliyetleriyle alakalı düzenlenmesi gereken raporlar ile ilgili bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır. Hazırlanacak raporların açıkça sorumlusu, hazırlanma periyodu ve zamanı, kim tarafından hazırlanacağı ve kime sunulacağı, dayanağı olduğu düzenlemeler, hazırlama ilkeleri belirlenmeli ve sorumlulara tebliğ edilmelidir.

3.3.15 Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı

Soru1: Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dâhil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamaktadır.

Çok iyi:%26 İyi:%44 Orta:%22 Zayıf:%7 Çok zayıf:%1

Soru2: Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilirdir.

Çok iyi:%16 İyi:%34 Orta:%43 Zayıf:%6 Çok zayıf:%1

Soru3: Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaktadır.

Çok iyi:%25 İyi:%42 Orta:%26 Zayıf:%4 Çok zayıf:%3

Soru4: Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygundur.

Çok iyi:%26 İyi:%47 Orta:%20 Zayıf:%3 Çok zayıf:%4

Soru5: Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmektedir.

Çok iyi:%23 İyi:%50 Orta:%23 Zayıf:%3 Çok zayıf:%1

Soru6: İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmuştur.

Çok iyi:%26 İyi:%41 Orta:%26 Zayıf:%6 Çok zayıf:%1

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 67, orta altı seviyenin ise % 33'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının oranının iyi ve üstü seviyede toplandığı, yüksek seviyede problem olmadığı değerlendirilmektedir. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olması, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmasında verilen cevapların oranının % 50 ile orta ve altında olmasıyla, diğer cevaplardan farklı olarak dikkat edilmesi gereken husus olarak dikkat çekmektedir.

Bununla birlikte elde edilen sonuçlar neticesinde; idarelerin yapmış oldukları işlemler ile ilgili geçmişe dönük bilgilere ulaşılması büyük önem taşımaktadır. Çünkü yapılan faaliyetler ile ilgili çok iyi faaliyet ve sonuç raporları gibi çalışmalar yapılmış olabilir ancak bunlar sağlıklı bir şekilde kayıt edilip kolayca bulunabilecek şekilde dosyalanmaz ise sonraki süreçte yapılacak çalışmalarda kullanılamayacak ve elde edilen bilgi ve tecrübelerden faydalanılamayacaktır. Yukarıda izah edildiği üzere bu konuda sıkıntının olduğu değerlendirilmektedir.

Örneğin personelin özlük hakları ile ilgili bilgiler doğru ve düzgün bir şekilde kayıt edilip dosyalanmaz ise emeklilik gibi durumlarda bu bilgilere ihtiyaç duyulduğunda çalışanların hakları doğru ve düzgün bir şekilde belirlenemeyecek ve hak kaybına uğrayabilecektir. İdarelerin yaptıkları kayıt ve dosyalama işlemleri, elektronik ortamda hazırlananlarla birlikte, gelen ve giden evraklar ile kurum içi yazışmaları kapsayacak şekilde olmalıdır. İdareler yapmış oldukları faaliyet ve

işlerin ili ilgili arşivleri olmalı ve bu işlemlerin kaydı doğru ve düzgün tutulmalı, sınıflandırılma ve korunma hususuna özen göstermelidirler.

Kurumların elektronik ortam dâhil evrakın hazırlanması, gönderilmesi, dosyalanması ve arşivlenmesi ile imha edilmesi işlemlerini düzenleyen bir mevzuatı olmalı, bu mevzuat tüm personele duyurulmalı ve işe başlayan personele verilecek eğitim kapsamına dâhil edilmelidir.

Kayıt ve dosyalama sisteminde her personel kendine tanınan yetki dâhilinde bilgi ve belgelere nüfuz edebilmeli, kayıt ve dosyalama sistemi, kişilere ait özel bilgi ve verilerin güvenliğini de sağlamalıdır.

Bu nedenle; kurumsal hafızanın devam ettirilmesini sağlayacak, tüm personelin kolayca kullanabileceği, idari ve hukuki nedenlerle istenildiğinde kolayca erişilebilen bir kayıt ve dosyalama sistemi oluşturulmalıdır.

3.3.16 Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Standardı

Soru1: Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirli ve duyurulmuştur.

Çok iyi:%7 İyi:%42 Orta:%29 Zayıf:%16 Çok zayıf:%6

Soru2: Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli inceleme yapılmaktadır.

Çok iyi:%12 İyi:%52 Orta:%23 Zayıf:%10 Çok zayıf:%3

Soru3: Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamaktadır.

Çok iyi:%6 İyi:%56 Orta:%22 Zayıf:%13 Çok zayıf:%3

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 58, orta altı seviyenin ise % 42'de toplandığı görülmektedir. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmesi ve duyurulması sorusuna verilen cevabın oranın %51 olmasıyla diğer sorulardan farklı olarak dikkat çekmekte ve risk seviyesinin yüksek olduğu değerlendirilmektedir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu kurumlarında usulsüzlükler ile karşılaşılması esastır, ancak bazen gerekli kontrol ve denetim eksikliği gibi sebeplerden istifade edilerek bazı usulsüzlükler ortaya çıkabilmektedir. Bu sebepten hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların iletilmesi yöntemleri belirlenmeli, duyurulmalı, idareciler tarafından, iletilen usulsüzlük, hata ve yolsuzluklar ile ilgili yeterli

inceleme yapılmalı, söz konusu hususları haber veren personele haksız ve ayırmacı bir davranış yapılmamalıdır.

İdareler, ülke içerisindeki güven ve saygısını zedeleyecek her türlü hata, usulsüzlük ve yolsuzluk ile ilgili konuları mahiyetine göre adli ve idari yöntemlere başvurarak incelemeli ve sonuçlandırmalıdır. Bunun yanında idareyi haksız bir şekilde yıpratmaya yönelik iftira boyutundaki iç ve dış faaliyetlere karşı da her türlü tedbirin alınmasına büyük önem gösterilmesi gerekmektedir.

Bazı hususları zamana yayararak yapmanın faydası varken bahse konu husus bu kapsamda değildir. Kamu idaresi hata, usulsüzlük ve yolsuzluk kapsamında bildirilen doğru ya da yanlış bildirimleri vakit geçirmeden sonuçlandırmalıdır.

Bu nedenle; hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyecek, kurumun itibarını koruyacak işlem süreçleri tesis edilmeli ve böyle bir durumun ortaya çıkması halinde zaman kaybetmeden süreç işletilmelidir. Yapılan hataların ve usulsüzlüklerin kişileri değil kurumu etkilediği göz önünde bulundurularak hareket etmelidirler.

Özellikle personelce ihbara konu olayların bilinmesi, meydana gelen bir usulsüzlüğü ihbar edenin gizliliği ve güvenliğinin sağlanması, ihbarın hangi silsile ile yapılacağı belirlenmesi, yapılan ihbarlara idarece nasıl bir işlem ve değerlendirmenin yapılacağı (idarenin kuruluşunda bulunan teftiş ve denetim elamanlarınca yapılan tahkikat ve soruşturma gibi) gibi konuların ortaya konularak gerekli düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

3.3.17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı

Soru1: İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmektedir.

Çok iyi:%6 İyi:%33 Orta:%37 Zayıf:%24 Çok zayıf:%0

Soru2: İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmektedir.

Çok iyi:%9 İyi:%24 Orta:%44 Zayıf:%23 Çok zayıf:%0

Soru3: İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmaktadır.

Çok iyi:%6 İyi:%31 Orta:%32 Zayıf:%29 Çok zayıf:%2

Soru4: İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmaktadır.

Çok iyi:%11 İyi:%28 Orta:%39 Zayıf:%20 Çok zayıf:%2

Soru5: İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.

Çok iyi:%6 İyi:%32 Orta:%34 Zayıf:%26 Çok zayıf:%2

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 37, orta altı seviyenin ise % 63'de toplandığı görülmektedir. Ankete verilen cevapların oranından da anlaşılacağı üzere bu standardın uygulanmasında sorunların olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; kamu idarelerinin belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşım sağlamadıkları ve gerçekleştirilen iç kontrol faaliyetlerinin öngörülen faydayı sağlayıp sağlamadığının izlenerek elde edilen sonuçların değerlendirilip yapılan ve yapılması gereken işlemlerin iç kontrol standartları kapsamında yılda en az bir kere olmak üzere değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öncelikle bu değerlendirmenin yapılmasına ait usul ve esasların belirlenmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin etkin bir yapıda tesis edilmesi, çalıştırılması ve gözetilmesi maksadıyla ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınması sağlanmalı, iç kontrolün değerlendirilmesine idarenin bütün kademelerinin katkısı ve katılımının sağlanması gerekmektedir.

İç kontrolün değerlendirmesinde, yönetim kademesinin görüş ve düşünceleri, kişi ve/veya bağlı idarelerin istek ve problemleri ile iç ve dış denetlemeler neticesinde ortaya çıkan raporlar dikkate alınmalıdır. İç kontrolün değerlendirmeleri neticesinde önlem alınması gereken tedbirler belirlenmeli ve bir eylem planı ile bu tespit edilen uygulamalar hayata geçirilmelidir.

Bu nedenle; iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde yardımcı olacak her türlü enstrümanın katkıları sağlanmalı, değerlendirme sonuçlarının takibi yapılmalıdır.

3.3.18 İç Denetim Standardı

Soru1: İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir.

Çok iyi:%5 İyi:%37 Orta:%31 Zayıf:%17 Çok zayıf:%10

Soru2: İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmakta, uygulanmakta ve izlenmektedir.

Çok iyi:%7 İyi:%36 Orta:%37 Zayıf:%12 Çok zayıf:%8

Anketin bu standart ile ilgili verilen cevapların iyi ve üstü seviye oranının % 42, orta altı seviyenin ise % 58'de toplandığı görülmektedir. Anketin bu standart ile ilgili verilen cevaplarının oranının orta ve altında yoğunlaşması sebebi ile uygulamada sorunların olduğu değerlendirilmektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; her kurum bünyesinde doğrudan üst yöneticiye bağlı, diğer birimlerden bağımsız olarak, ilgili mevzuatına uygun bir şekilde iç denetim biriminin kurulması ve çalışmalarını devam ettirmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetinin iç kontrol standartlarında belirtildiği gibi yürütülmesi sağlanmalı ve iç denetim faaliyetleri neticesinde kurum tarafından alınması gerekli görülen önlemler belirlenip uygulanmalıdır.

İç denetim birimce yapılan kontroller esnek zamanlı olup, belirli bir tarih aralığıyla sınırlandırılmamalı, mevcut sistem üzerinden risk odaklı ve zayıf alanlar ile ilgili kontrol ve inceleme yapmalıdır. İç denetim birimleri bu çalışmalarını yapabilmeleri için öncelikli olarak risk derecesi yüksek problem sahalarını belirlemeli ve bu bölümlere yoğunlaşmalıdırlar. İç denetimin amacı yapılan işlemlere değer katmak, geliştirmek ve kaynakların en uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak olduğundan, yapılan işlemleri işleyişini doğru bir şekilde bilmeli ve bu yeterliliğe sahip olmalıdır. İç denetçiler işlevlerini hiçbir etki altında kalmadan tarafsız ve objektif olarak yerine getirmeye özen göstermelidir.

İç denetçiler yapmış oldukları denetim faaliyetlerindeki tespitlerini doğrudan üst yöneticiye çözüm önerileri ile birlikte sunmalıdırlar. Tespit edilen eksiklikler ile ilgili gerekirse üst yöneticinin talimatıyla çalışma grupları oluşturularak çözüm önerilerinin üretilmesi sağlanmalıdır. Her yılbaşında, yıl içersinde yapılacak denetimler ile ilgili; örneğin personelin tayin işlemleri, ikmal sisteminin işleyişi, personel alımlarının usul ve esaslarının yerindeligi gibi konular ve problem sahaları belirlenmeli, bunlara yönelik hazırlıklar yapılarak denetim faaliyetleri gerçekleştirilmelidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ ve ÖNERİLER

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve sonrasında çıkarılan ikincil mevzuat, Türkiye’de kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenlemiş, COSO modelini temel olacak şekilde bir iç kontrol sisteminin kurulması esas almıştır. Bu kanun yürürlüğe girmesiyle birlikte 2006 yılından itibaren iç kontrole ilişkin hususların ve yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanmasına başlanılmıştır.

Küresel ekonomilerde gerçekleşen değişimler ve yaşanan işletme iflasları sonucunda uygulamalardan kaynaklanan hatalar ve yanlış uygulamalar neticesinde kamu idarelerinde yeni düzenlemeler, yapılanmalar ve yeni yönetim yaklaşımlarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu gelişmeler ile birlikte, Türkiye’de gerçekleşen mali ve ekonomik krizler, kamu idarelerinde gerek mali ve gerekse mali olmayan yönetim alanlarında yeni düzenlemelerin yapılmasında büyük bir katkısı olmuştur. Kamu mali yönetimi alanında görüldüğü üzere köklü bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimin temelinde ve özünde; mevcut kamu kaynaklarının en evvel kamu hizmetlerinde kullanılması, bu kapsamda ayrılan kaynakların önceden belirlenen hedeflere göre, etkili, etkin ve ekonomik olarak sarf edilmesi, kaynak kullanımda ve yönetimde hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması ve verilen hizmet kalitesinin artırılması olduğu şeklinde ifade edilebilir. Kısaca bu kamu yönetim anlayışındaki yeni değişimi; özel sektörde uygulanan yönetim sisteminin kamu kurumlarına aktarılması şeklinde ifade etmek mümkündür.

Yapılan bu çalışma ile başta iç kontrolün kavramsal tanımlaması yapılarak uygulanışı ile ilgili bilgiler verilmiş, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasına verilen önem ve etkinliğinin seviyesi ölçülmesi için kamu idarelerince hazırlanan iç kontrol eylem planları incelenmiş, ülkemizdeki mevcut kamu

idarelerinde iç kontrol sisteminin yerleşip-yerleşmediği ve yerleşme seviyesi araştırılmak maksadıyla strateji geliştirme daire başkanlarına yapılan anket her bir standart bazında cevapları ile birlikte incelenmiş ve elde edilen cevaplara göre çözüm önerileri getirilerek değerlendirilmeler yapılmıştır.

Türkiye’de bulunan 3297 idareden %18’i (601 idare) iç kontrol eylem planlarını Maliye Bakanlığına göndermemişlerdir. Bu bize kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin uygulanmasındaki verilen önemin seviyesini göstermektedir.

İç kontrol eylem planlarının incelemesinde genel olarak;

- a. İdarelerin mevcut durumlarının ortaya konulamadığı,
- b. Somut eylemlerin tespit edilemediği genel ifadelere yer verildiği,
- c. Yapacakları faaliyetleri ile ilgili bir periyotun belirlenmediği,
- d. Öngördükleri eylemler ile ilgili elde edilecek sonuç ve faydanın ne olduğunun belirtilmediği,
- e. Sorumlu birim, işbirliği yapılacak birimler tespit edilmediği,
- f. Eylem planlarının formatında ve rehberine göre hazırlanmadığı,
- g. Nitelikli ve uygun personel, örnek yöneticiler, önlemler, çalışma grupları, kurul, danışma hizmeti, risk belirleme gibi çıktıların öngörülmediği hususları tespit edilmiştir.

Üçüncü bölümün ikinci kısmındaki anket çalışması sonuçları değerlendirildiğinde;

18 standart ile ilgili anketin verilen cevaplarının yüzdelerine bakıldığında, iyi ve üstü seviye oranının % 49, orta altı seviyenin ise % 51’de toplandığı görülmektedir. 6 (%33) standardın durumunun verilen cevaplarından orta ve altı oranının yüksek olduğu ve yüksek seviyede risk teşkil ettiği değerlendirilmekte olup, bunlar; personelin yeterliliği ve performans standardı (% 37 iyi ve üzeri, % 63 orta ve altı), risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı (% 26 iyi ve üzeri, % 74 orta ve altı), kontrol stratejileri ve yöntemleri standardı (% 36 iyi ve üzeri, % 64 orta ve altı), faaliyetlerin sürekliliği standardı (% 40 iyi ve üzeri, % 60 orta ve altı), iç kontrolün değerlendirilmesi standardı (% 37 iyi ve üzeri, % 63 orta ve altı), iç denetim standartlarıdır (% 42 iyi ve üzeri, % 58 orta ve altı).

Ayrıca 6 (%33) standardın durumunun verilen cevaplarından iyi ve üzeri oranının yüksek olduğu ve risk seviyesinin diğer standartlara göre daha düşük olduğu değerlendirilmekte olup, bunlar; yetki devri standardı (% 57 iyi ve üzeri, % 43 orta

ve altı), planlama ve programlama standardı (% 60 iyi ve üzeri, % 40 orta ve altı), prosedürlerin belirlenmesi ve belgelenmesi standardı (% 60 iyi ve üzeri, % 40 orta ve altı), raporlama standardı (% 72 iyi ve üzeri, % 28 orta ve altı), kayıt ve dosyalama sistemi standardı (% 67 iyi ve üzeri, % 33 orta ve altı), hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi standartlarıdır (% 58 iyi ve üzeri, % 42 orta ve altı).

Diğer 6 (%33) standardın durumunun, verilen cevaplarının ortalamasından anlaşılacağı üzere hemen hemen eşit olduğu görülmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol; yeterli eğitim donanım ve etik değerleri içleştirmiş insan ögesi ile başlayan, stratejik hedef planlarını misyon ve vizyonu gerçekleştirebilecek doğru bir organizasyon yapısının oluşturulması, iletişim sistemlerinin işletimi ve kontrolü hızlandıracak süreç akış ve geri bildirim sistemleriyle desteklendiği performans esaslı somut ölçme ve değerlendirme sistemlerinin aktif olarak kullanıldığı, risklere karşı zamanında tedbir alabilen yapıların tesis edilmesiyle mümkün olacaktır. Bu standartlar ile ilgili alınması gereken tedbirler, tespitlere göre ayrıntılı olarak üçüncü bölüme çıkartılmıştır.

Her ne kadar kamu kuruluşlarında iç kontrol konusunda gerekli çalışmalar yapılıyor olmasıyla birlikte, gerek mevzuat yönüyle gerekse de özellikle uygulama performansı bakımından olması gereken seviye henüz ulaşılmamış olduğumuzdur. Bazı kurumların iç kontrolü çalışmalarının gündemine dahil etmedikleri, bir kısmının konuyu yeni yeni anlamaya çalıştığı söylenebilir. İç kontrole ilgili en önemli sorunun mevzuatın kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin, getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılmasını sağlamamasıdır. Dolayısıyla, mevzuatla öngörülen düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesinde ciddi problemler yaşanmaktadır. Bazı kamu kurumlarında konunun ehemmiyetinin farkına varılarak süreçte görevli personelce eski uygulamaları değiştirme isteği ve bu kapsamda yürütülen önemli çalışmalar söz konusudur. Fakat bu çalışmalar genele yansıtılamamaktadır. Çünkü değişime her zaman direnç kuvvetlidir. Çünkü kimse alıştığı bir düzeni bırakmak ve kendisine ilave iş çıkarılmasını istememektedir. İlerleyen süreçte kamu kurumlarına yön gösterecek mevzuatın ve çalışmaların ilgili kurumlarca yapılarak mevcut durumun daha iyi bir seviye geleceğini değerlendirmekteyim.

KAYNAKÇA

- Acar, P. (2014), Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, s.4-5. <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2213/ic-kontrol-okuma-listesi.html>. (Erişim tarihi 2014).
- Akarkarasu, N. (2000) “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, Sermaye Piyasası Kurumu Denetleme Dairesi, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, s.17.
- Akbulut, E. (2010), “Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.15-75.
- Aksoy, T. (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 72,s.138,164.
- Aksoy, T. (2007), ”Basel II ve İç Kontrol”, Ankara SMMM Odası Yayın No:53, Ankara, s.237-257.
- Aksoy, T. (2010), Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ’ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara: Turmob Yayınları- s.384.
- Aktan, C. C. (2006) Kurumsal Şirket Yönetimi, Kurumsal Şirket Yönetimi İyi Şirket Yönetimi için Kurallar ve Kurumlar (Editor Coşkun C. Aktan), SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi No:4, Yayın No: 196, s. 11.
- Alikadıoğulları, A. (2011), Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, s.68-69-70-72-73-77-78-79.
- Aras, G. (2014), Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim, Makale, İç Denetim Dergisi 17. Sayısı.s.3. www.denetimnet.net (Erişim tarihi 2014).

- Arcagök, S., Yörük, B., Esin O., Umut K., (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 18 (İlkbahar), s. 3-10.
- Arcagök, M.S. (2005), “Yeni Mali Yönetim Ve Kontrol isteminde Harcama Öncesi Kontrol”, 20. Maliye Sempozyumu, PAÜ. İBF Maliye Bölümü Yayını (1), s.24.
- Arıkan, Y. (2010), “ Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları”, Mali Çözüm Dergisi. S.7-10.
- Aslan, B. (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı:77, s.69.
- Ayoun n’dah, P. (2008), Doit-on et Peut-on Reformer ’Administration ublique en Afrique Noire? Les Vendredis du ERAP, centre de echerche et d’Action Pour la Paix.s.2.
- Azaltun, M. (1999), “Otel İşletmelerinde İç Kontrol”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 1075, s.16.
- Bddk, (2005), Bankacılık Kanunu, No:5411,Resmi Gazete,01.11.2005-25983 (mük), md.30-40-66.
- Bddy, (2006). Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 2006, Sayı 26333.
- Bülbül, M. (2011), “Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Sunumu”. TODAİ.
- Bozkurt, N. (2006), “Muhasebe Denetimi”, 4.Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.122-124.
- Candan, E. (2006a), Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı:38, s.2-5- 7.
- Candan, E. (2006b), Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme - III, s.7-10-12.
- Coso, (1994), Internal Control- Integrated Framework, s.13-14-15.

Coso, (2004), Internal Control- Integrated Framework, s.7.

Coşkun, S. (2004), Kamu Reformları; Değişim ve Süreklilik İçinde Çağdaş Kamu Yönetimi II, M. Acar ve H.Özgür (der) Nobel yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s. 132.

Cömert, N. (2008), Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. İç Denetim Dergisi, (21), s.26.

Çetinkaya, M. ve TEK, Z. (2010) Egemen, İç Denetim Bütçe Dünyası Sayı:20 <http://www.debud.org/Html/dergi/pdf/sayi20.pdf>.

Çiçek, B. (2004), “İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye’deki Beş Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Araştırma”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.12-13-14.

Çsgb, (2013), Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “İç Kontrol El Kitabı”, Ağustos, Yayın No:3-4-9-10-11-12-13-16-19-26-27-35-36-37-99.

Çömlekçi, F. (1993) “Muhasebe Denetimi,” Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s. 48.

Demirbaş, M. (2005) “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:7, s.169.

Demircan, A. S. (2002) “Sarbanes-Oxley Yasası ve Bağımsız Denetim Teknikleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart, s. 45- 46.

Demirtaş, M. (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7, s.169-177.

Doyrangöl, N. C. (2002), “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu”, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, s.2-3-48.

Doğan, Ö. (2011), Kobi’lerde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Risk Odaklı İç denetim: Denizli ili uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, s.41.

- Durmuş, M. (2006), “Kamu Harcamalarının Artışını Açıklayan Makro ve Mikro Modellere İlişkin Bir Değerlendirme”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:8 / 3, s.252-253.
- Ekmekçi, Ö. Y. (2010), Bankacılık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Uygulanması ve Bir Kamu Bankasında Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.42.
- Erdoğan, M. (2006), “Denetim”, Üçüncü Basım, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.85.
- Eren, E. (2001), “Yönetim ve Organizasyon”, 5. Baskı, Beta Basım, İstanbul, s.290.
- Eroğlu, C. A. (2006) Sarbanes Oxley Kanunu: Kurumsal Yönetim ve Kamunun Aydınlatılmasına ilişkin getirdikleri, Mali Pusula, 17, S.1-12.
- Eryılmaz, A. (2014) ”J-Sox,Amerikalı SOX’un Yerini Alır Mı?”
http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/jsox%20_2_.s.1.pdf. (Erişim tarihi 2014)
- Eşkazan, A. R. (2011) “İyi Yönetişim İçin İç Denetim ve Kalite Güvence Değerlemesi,”
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh293.pdf>.
- Gamze, Ö. (2010), İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, Yüksek Lisans Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.59.
- Gönen, S. (2007), “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama”, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.27.
- Günel, A. A. (2010), Üretim İşletmelerinde İç Kontrol sistemi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü s.55.
- Güner, F. (2010), “Kontrol Ortamının değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama”,Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 46, s. 189-198.
- Heather, M. ve Hermanse, Dana R. (1994) “The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know”, Review of Business, Vol: 16, No: 2, s.29.

Intcontrol, http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf, s. 13-14. (Erişim tarihi 2014).

Intosai Gov 9100, (2004), Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen k, Denmark, s.7.

Intosai, (2004), Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector, Belgium, <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>, s.4.

Intosai, (2006), Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi Çeviren Baran Özeren Uzman Denetçi, s.42.

Iia, (2011), The Institute of Internal Auditors, Introduction to International Standards, <http://www.theiia.org/download.cfm?file=54443>, s.1-2.

İç Denetim El Kitabı, (2014), Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı” s.7. (Erişim tarihi 2014).

İnce, S. (2009), “Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrolün Uygulanabilirliği”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, s.3-43.

İksuep, (2009), İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi, s.1.

Kmykk, (2003) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md 31,56,57.

Kalkınoglu, M. (2003) “İç Kontrol Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 265, s.70-78.

Kamu İç Kont.Reh.,(2014), Kamu İç Kontrol Rehberi, s.7-8-20-58-75-110.

Kihfrhy, (2006), Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Ek-2.

Kyyy, (2003) Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim,T. C. Başbakanlık Ankara, Ekim, s.28-29

Kaya, B. (2010) <http://bertankaya.net/2010/10/27/kamu-idarelerinde-etkin-ic-kontrol-sistemleri-nasil-kurulabilir>.

- Kaya, B. (2011) “İç Kontrol Nedir? Ne Değildir? İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?”. <http://bertankaya.net>.
- Kaya, B. (02.07.2013), “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”, http://irc.com.tr/?page_id=7010.
- Kaya, B. (02.07.2013), “Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol”, <http://bertankaya.net>.
- Kaya, B. (02.07.2013), “İç Kontrol Neden Önemlidir?” <http://bertankaya.net>
- Kaya, B. (09 Ekim 2013) <http://bertankaya.net/?p=656> “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar.” s.1.
- Keskin, D. A. (2006), İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Basım Yayım, İstanbul, Aralık, s.38.
- Kepekçi, C. (1994), “İç Kontrol Sistemi”, Tesmer Yayınları, Ankara S-19. Kepekçi, Celal, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 251/171. s.13.
- Kıracı, M. (2008), “Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Aralık, Sayı:2, s.75-77.
- Kontrol Nedir? (2014), [http://www.maliye.gov.tr /Kontrol Dokmanlar /Kontrol Nedir. Pdf](http://www.maliye.gov.tr/KontrolDokmanlar/KontrolNedir.Pdf), s.1-2. (Erişim tarihi 2014).
- Korkmaz, Z. (2011) COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması. Pdf sayfa11 -<http://www.csb.gov.tr/db/strateji/editedordosya/> s.11.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010), “İç Denetim, Güncel Yaklaşımlar”, Umuttepe Kitabevi, 1. Basım, Kocaeli s.39.
- Mutlu A. ve Saltık N. (2007) İç Kontrol Standartları, Ankara, s.5.
- Ocaklı, M. (2010), Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.39.

- Öksüz, F. (2009), “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul, s.5.
- Özçelik, H. (2008), “İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul. s.9
- Özel, K. (2007) İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, s.234-238.
- Saltık, N. (2007a), “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası, Cilt:2, Sayı: 26, s.1-5-11.
- Saltık, N. (2007b), İç Kontrol Standartları, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, Ankara, s. 33.
- Sarı, A. (2013), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.74.
- Sayıştay, Başkanlığı, (2013), “2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu”, Eylül, s.1.
- Simay, E. (2009), İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsler İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, DPT uzmanlık Tezleri Yayın No: 2799, Ankara, s.27.
- Strateji, (2006), Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, s.2, md.4.
- Strateji Gel. Top. (2013) V.Strateji Geliştirme Birimleri Daire Başkanları Toplantısı, Bolu.
- Tide, (2010), Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, <http://pau.edu.tr/içdenetim/belge/kirmizi-kitap/>
- Today, (2011), İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartları Eğitimi (Mehmet BÜLBÜL), y-7
- Usul Esaslar, (2005), İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Md.6.

- Usta, A. (2014) “Kamu Organizasyonlarında Değişim Süreci ve Yönetimi” <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/AydinUsta.pdf>. (Erişim tarihi 2014).
- Uzay, Ş. (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 132, Ankara, s.6.
- Uzun, A. K. (2009), Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, ACTIVE Dergisi, Kasım-Aralık 2009, Sayı 62, s.1.
- Uzunay, V. (2007a), “Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler”, BUMKO, Ankara, s.2-3-12. <http://Kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4044,kamuicmalikontrolpdf.pdf>.
- Uzunay, V. (2007b), Kamu İç Mali Kontrol Dünyasına Hoş Geldiniz, Avrupa Komisyonu Çeviren Vildan UZUNAY İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, s.3-11. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6889,kamu-ic-mali-kontrol-dunyasina-hosgeldiniz.doc>.
- Uzunay, V. (2007c), Cobit (Control Objectives for Information and related Technology), Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, s.2. <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2152/uzman-raporlari.html>
- Ülgen, H. (1997), İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması, G.Ü. İşletme Fakültesi yayın No:151, İstanbul, s.167.
- Yalçın, A. (2002) Değişim Yönetimi, Nobel Kitapevi, Adana, s.3-103.
- Yavuz, S. T. (2002), “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”, Bankacılar Dergisi, Sayı:42, s.40-42-43.
- Yılcı, M. (2003), “İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Eskişehir, s. 5-9.
- Bumko. www.kontrol.bumko.gov.tr, (2014), Anketler, Eylem Planları.<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2022/ic-kontrol-eylem-planlari.html>
- Coso. <http://www.ic.coso.org/download.aspx>, s. 10.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Mehmet KARAMAN
Uyruğu : T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi : Çankırı-1977
Medeni Hali : Evli
Adres : Palandöken/ Erzurum
E-Posta Adresi : mkaraman1977@hotmail.com
İletişim (Telefon) : 03125809242

EĞİTİM

Lise : Işıklar Askeri Lisesi-1995
Lisans : Kara Harp Okulu-1999
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi-SBE-İşletme-2014

MESLEKİ DENEYİM

1999-2014 : Jandarma Genel Komutanlığı-Subay

YABANCI DİL : İngilizce