

**T.C.  
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ:  
MALİYE BAKANLIĞI UYGULAMASININ İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**YILMAZ ÇALIŞKAN**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. YAVUZ ÇİFTÇİ**

**Aralık, 2016  
MUĞLA**

T.C.  
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ:  
MALİYE BAKANLIĞI UYGULAMASININ İNCELENMESİ

YILMAZ ÇALIŞKAN

Sosyal Bilimleri Enstitüsünde  
“Yüksek Lisans”  
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 30/12/2016  
Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 12/12/2016

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ  
Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Alper ERSERİM  
Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Halil Cem SAYIN  
Enstitü Müdürü :



Aralık, 2016 –MUĞLA

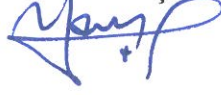
## TUTANAK

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 09/11/2016 tarih ve 756/3 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 24/6 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Lisansüstü öğrencisi Yılmaz ÇALIŞKAN'ın "**Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi**" adlı tezini incelemiş ve aday 12/12/2016 tarihinde saat 14:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin **kabul** olduğuna oybirliği ile karar verildi.

**Tez Danışmanı**

**Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ**



**Üye**

**Yrd. Doç Dr. Alper ERSERİM**



**Üye**

**Yrd. Doç. Dr. Halil Cem SAYIN**



## YEMİN

Yükseklisans tezi olarak sunduğum “Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliđi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gűsterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

12 / 12 / 2016

Yılmaz ÇALIŞKAN

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**  
**TEZ VERİ GİRİŞ FORMU**

**YAZARIN**

**MERKEZİMİZCE DOLDURULACAKTIR.**

**Soyadı : ÇALIŞKAN**

**Adı : YILMAZ**

**Kayıt No:**

**TEZİN ADI**

**Türkçe :Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi**

**Y. Dil :The Effectiveness of Internal Control System in State Institutions : An Investigation of Application of the Ministry of Finance**

**TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans**

**TEZİN KABUL EDİLDİĞİ**

**Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi**

**Fakülte : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**

**Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Diğer Kuruluşlar :**

**Tarih :**

**TEZ YAYINLANMIŞSA**

**Yayınlayan :**

**Basım Yeri :**

**Basım Tarihi :**

**ISBN :**

**TEZ YÖNETİCİSİNİN**

**Soyadı, Adı :ÇİFTÇİ, Yavuz**

**Ünvanı : Doç. Dr.**

## TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. İç Kontrol
2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol ve İç Denetim
3. Maliye Bakanlığı'nda İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı

## TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELEER:

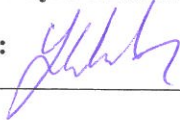
1. İç Kontrol
- 2.Hesap Verebilirlik
3. İç Kontrol Eylem Planı
- 4.Mali Saydamlık
5. COSO Modeli

## İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELEER:

1. Internal Control
2. Accountability
- 3.Internal Control Action Plan
4. Financial Transparency
5. COSO Model

- |                                                                             |                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum                            | <input type="radio"/>            |
| 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir | <input checked="" type="radio"/> |
| 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezim tamının fotokopisi alınabilir          | <input type="radio"/>            |

Yazarın İmzası :



Tarih :12/12/2016

## ÖZET

Küreselleşmeyle birlikte ülke sınırların ortadan kalkması, yönetim ve denetim alanında da önemli değişimlerin yaşanmasına yol açmış ve iç kontrol önemli bir kavram haline gelmiştir. Devletler ve uluslararası mesleki kuruluşlar, iç kontrol kavramını daha detaylı ele alarak çeşitli iç kontrol sistemleri ve değerlendirme modelleri geliştirilmeye çalışmıştır.

Dünyada ekonomik, sosyal ve teknolojik alanda yaşanan değişimlerin neden olduğu radikal değişiklikler, kamu mali yönetim alanında da görülmektedir. Kamu mali yönetim alanında yaşanan değişikliklerden biri olan iç kontrol sistemi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'yla kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; Maliye Bakanlığı'nda uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi, uygulanabilirliğinin araştırılması, uygulamada karşılaşılan sorunların belirlenmesi ve elde edilen bulgular ışığında sonuçların değerlendirilerek kamu kurum ve kuruluşlara çeşitli öneriler sunabilmektir.

## **ABSTRACT**

The disappearance of the country's borders with globalization, the management and control of the area has led to the emergence of significant changes in internal control and has become an important term. States and international professional organizations, internal control has worked to develop the concept further by addressing various internal control systems and evaluation models.

The radical changing can be seen in the field of public finance management which are caused development in the field of economic, social and technology. Internal control system, one of the changing in the public finance management, called number 5018 and is started to apply in the state institutional organizations.

The aim of this study is the analysing of efficiency internal control system applied in the Minister of Finance researching of applicability, defining of problem while performing control system and give suggestions according to information gotten all results evaluating all state instutions and organizations.



## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR LİSTESİ.....	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE, İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

1.1. İÇ KONTROLÜN TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ.....	5
1.3. İÇ KONTROLÜN SINIRLARI.....	8
1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	8
1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI.....	10
1.6. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	16
1.6.1. COSO'nun Önerdiği İç Kontrol Modeli.....	18
1.6.2. COCO Modeli.....	32
1.6.3. E-SAC Modeli.....	32
1.6.4. COBİT Modeli.....	33
1.6.5. Kamu Sektöründe İç Kontrol Uygulamaları.....	35
1.6.5.1. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	36
1.6.5.2. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	37
1.6.5.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	37

## İKİNCİ BÖLÜM

### 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

<b>2.1. KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ.....</b>	<b>41</b>
2.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Faaliyetlerinin Genel Durumu...	42
2.1.2. 5018 Sayılı Kanunu Ortaya Çıkaran Nedenler.....	43
2.1.3. 5018 Sayılı KMYKK İle Getirilen Yenilikler.....	47
<b>2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL.....</b>	<b>60</b>
2.2.1. İç Kontrolün Tanımı.....	62
2.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri.....	63
2.2.3. İç Kontrolün Amacı.....	64
2.2.4. İç Kontrol Standartları.....	65
2.2.5. İç Kontrolün Unsurları.....	72
2.2.6. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar.....	73
2.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi.....	79
2.2.8. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Yapısı.....	80
2.2.9. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol.....	82
2.2.10.Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları.....	84

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİYE BAKANLIĞI'NDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM YAPISININ İNCELENMESİ

<b>3.1. MALİYE BAKANLIĞI'NDA UYGULANAN İÇ KONTROL MODELİ....</b>	<b>87</b>
<b>3.2. MALİYE BAKANLIĞI KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA UYUM EYLEM PLANI.....</b>	<b>98</b>
<b>3.3. MALİYE BAKANLIĞI İÇ KONTROL GENELGESİ.....</b>	<b>120</b>
<b>3.4. TAŞRA BİRİMLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI....</b>	<b>125</b>
<b>3.5. MALİYE BAKANLIĞI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>133</b>
3.5.1. Yöneticilerde İzleme.....	133
3.5.2. İç kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu.....	134
3.5.3. Özdeğerlendirme Anketi.....	134
3.5.4. Özdeğerlendirme Çalıştayları.....	136
3.5.5. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu.....	137

<b>3.5.6. İç Denetim.....</b>	<b>137</b>
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>140</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>148</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>164</b>



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>a.g.dr.</b>	:Adı Geçen Değerlendirme Rehberi
<b>a.g.e.p.</b>	:Adı Geçen Eylem Planı
<b>a.g.e.</b>	:Adı Geçen Eser
<b>a.g.ek.</b>	:Adı Geçen Eğitim Kitabı
<b>a.g.uep</b>	:Adı Geçen Uyum Eylem Planı
<b>a.g.f.</b>	:Adı Geçen Framework
<b>a.g.r</b>	:Adı Geçen Rapor
<b>a.g.rh</b>	:Adı Geçen Rehber
<b>a.g.t.</b>	:Adı Geçen Tez
<b>AAA</b>	:Amerikan Muhasebe Birliği
<b>AB</b>	:Avrupa Birliği
<b>AICPA</b>	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>BAHUM</b>	:Baş Hukuk Müşavirliği
<b>BÜMKO</b>	:Bütçe Mali ve Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>COBIT</b>	:Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri
<b>COCO</b>	:Kanada İç Kontrol Modeli
<b>COSO</b>	:Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu Sponsor Komitesi
<b>DİYK</b>	:Defterdarlık İzleme ve Yönlendirme Kurulu
<b>DMK</b>	:Devlet Memurları Kanunu
<b>EBYS</b>	:Elektronik Belge Yönetim Sistemi
<b>ERM</b>	:Risk yönetimi
<b>E-SAC</b>	: Elektronik Sistem Güvenliği ve Kontrol
<b>FCPA</b>	:Yabancı Hile Uygulamaları Yasası
<b>FEI</b>	:Uluslararası Finans Yöneticileri
<b>GAO</b>	:ABD Sayıştay
<b>IASC</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFAC</b>	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IIA</b>	:İç Denetçiler Enstitüsü
<b>IMA</b>	:Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IMF</b>	:Uluslararası Para Fonu
<b>INTOSAI</b>	:Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü
<b>ISACA</b>	:Bilgi Sistemleri ve Denetimi Kurumu

<b>ISACF</b>	:Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Vakfı
<b>ISO</b>	:Uluslararası Standartlar Teşkilatı
<b>İDÇUEHY</b>	:İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
<b>İDKK</b>	:İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>İKİDR</b>	:İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi
<b>İKÖMKİUE</b>	:İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
<b>İYK</b>	:İzleme ve Yönlendirme Kurulu
<b>KİSPİUEHY</b>	: Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
<b>KMYKK</b>	:Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>MAYEM</b>	:Maliye Yüksek Eğitim Merkezi
<b>MUK</b>	:Muhasebe-i Umumiye Kanunu
<b>PERGEN</b>	:Personel Genel Müdürlüğü
<b>PFPSAL-1</b>	:1.Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşması
<b>PIFC</b>	:Kamu İç Mali Kontrolü
<b>SEC</b>	:ABD Sermaye Piyasa Kurulu
<b>SWOT</b>	:Güçlü ve Zayıf yönler, Fırsatlar ve Tehditler Analizi
<b>TBMM</b>	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>VDK</b>	:Vergi Denetim Kurulu

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b>Şekil-1:</b>	COSO Piramidi (İç Kontrol Bileşenleri Arasındaki İlişki).....	19
<b>Şekil-2:</b>	Kontrol Ortamı Bileşeninin Diğer Bileşenlerle İlişkisi.....	20
<b>Şekil-3:</b>	COSO Küpü (İç Kontrol Amaçları ve Bileşenleri Arasındaki.....	21
<b>Şekil-4:</b>	COBIT'in Kolaylaştırıcı Unsurları.....	34
<b>Şekil-5:</b>	Kamu Mali İç Kontrol Yapısı.....	80
<b>Şekil-6:</b>	İç Kontrol Tanımı.....	88
<b>Şekil-7:</b>	Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Yürütme Süreci.....	105
<b>Şekil-8:</b>	İKEP Taşra Birimi.....	126
<b>Şekil-9:</b>	Defterdarlık İç Kontrol Genelgesi Şematik Anlatım.....	129
<b>Şekil-10:</b>	Risk Matrisi.....	132
<b>Şekil-11:</b>	İç Kontrol Özdeğerlendirme Anket Sonuçları.....	135
<b>Şekil-12:</b>	Maliye Bakanlığı İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	139

:

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo-1:</b>	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Üst Yönetici ve Harcama Yetkilileri .....	74
<b>Tablo-2:</b>	Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilisi .....	76
<b>Tablo-3:</b>	Durum Tespit Raporu.....	94
<b>Tablo-4:</b>	Kontrol Ortamı Standartları.....	101
<b>Tablo-5:</b>	Risk Değerlendirme Standartları.....	102
<b>Tablo-6:</b>	Kontrol Faaliyetleri Standartları.....	102
<b>Tablo-7:</b>	Bilgi ve İletişim Standartları.....	102
<b>Tablo-8:</b>	İzleme Standartları.....	103
<b>Tablo-9 :</b>	Eylem Plan Taslağı.....	104
<b>Tablo-10:</b>	Maliye Bakanlığı Taşra İKEP Formu.....	128
<b>Tablo-11</b>	Görev Dağılım Çizelgesi.....	130

## GİRİŞ

Küreselleşmenin yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren ivme kazanması; uluslararası alanda sınırları ortadan kaldırmış, dünya ticaretinin şekillenmesinde büyük rol oynamıştır. Küreselleşmeyle birlikte ülke sınırların ortadan kalkması, yönetim ve denetim alanında da önemli değişimlerin yaşanmasına yol açmış ve iç kontrol önemli bir kavram haline gelmiştir.

Yirminci yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan küresel bazda şirket iflasları, ekonomik ve finansal krizler, 1970'li yıllarda rüşvet ve benzeri yollarla patlak veren skandallar sonucunda; kamu ve özel kuruluşlar iç kontrole büyük önem vermiştir. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu), GAO (ABD Sayıştay), AB (Avrupa Birliği) gibi önemli kuruluşlar, iç kontrol sistemini kurumlara yerleştirirken çeşitli iç kontrol sistemleri ve değerlendirme modellerini uygulamaya çalışmıştır.

Cumhuriyet'in kurulduğu yıllardan günümüze kadar Türkiye'de ekonomik, sosyal, siyasal ve mali alanda çok büyük ve önemli krizler yaşanmıştır. Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan bu olumsuz gelişmelerle, uzun zamandır yürülmekte bulunan 1050 Sayılı MUK'un (Muhasebe-i Umumiye Kanunu) yetersizliği ortaya çıkmış-ve yönetim ve denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu köklü değişikliklere ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda; 2003 yılında 5018 Sayılı KMYKK (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu) yayımlanmıştır. Bu Kanun'la beraber, kamu alanında bürokrasinin azaltılması, katılımcı sayısının artırılarak ekip çalışmasına dayalı bir yönetim anlayışının geliştirilmesine çalışılmıştır. Stratejik plan, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, risk yönetimi ve stratejik yönetim gibi önemli kavramlar getirilmiştir. Geleneksel denetim anlayışından evrensel değerlere uyumlu yeni bir sürece girilmiştir.

KMYKK ile kamu mali ve yönetim alanında Avrupa Birliği normlarına uygun radikal kararlar alınarak, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının yapısında köklü değişimler gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri, yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak iç kontrol sistemlerini kurmuş, performansa dayalı hizmet sunmaya ve stratejik planlarla belirlenmiş olan faaliyet ve kontrolleri kurumun bütününde uygulamaya çalışmıştır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde; iç kontrolün Dünya'daki önemli kuruluşlar tarafından yapılan tanımlamaları, iç kontrolün önemi, amacı ve unsurları belirtilmiştir.



Dünya’da ve Türkiye’de geniş uygulama alanı bulan COSO (Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu Sponsor Komitesi) modeli detaylı olarak ele alınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sistemiyle ilgili diğer önemli modeller de kısaca anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’deki kamu sektörü kuruluşlarında iç kontrol sisteminin uygulanmasını hedefleyen KMYKK ele alınmıştır. Öncelikle; KMYKK’ın yayımlanmadan önce Türkiye’de yaşanan gelişmeler ve Kanun’un yayımlanmasına yol açan nedenler açıklanmaya çalışılmıştır. Devamında, Kanun’da belirtilen iç kontrol sistemiyle ilgili maddelerden yola çıkarak Türkiye’de uygulanması düşünülen iç kontrol sistemi irdelenmiştir. KMYKK’ya istinaden Maliye Bakanlığı’nca yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde belirlenen standartlar ele alınmış, Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Türkiye’de KMYKK uygulamasına öncülük eden Maliye Bakanlığı bünyesinde uygulanan iç kontrol sistemi çalışmanın üçüncü bölümünde anlatılmıştır. Bakanlığın, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde belirtilen standartlar bağlamında oluşturmuş olduğu İKEP’1 (İç Kontrol Eylem Plan), iç kontrol genelgesi ve taşra birimlerinde uygulanan İKEP’leri incelenmiştir.

Çalışmanın sonuç kısmında; kamu mali alanında öncü bir kurum olan Maliye Bakanlığı’nın iç kontrol standartlarının etkinliği, Bakanlık bünyesinde iç kontrol standartlarının gerçekleşme durumları, merkezi ve taşra birimlerinde ne kadar etkin bir şekilde uygulandığına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE, İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

#### 1.1. İÇ KONTROLÜN TANIMI VE ÖNEMİ

Fransızca ve Latince'deki *counter-roll* sözcüğünün eski hali olan *contre-roll* sözcüğünden türeyen kontrol, sözlük anlamı olarak, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, yoklama, arama anlamlarına gelmektedir. *The Oxford Dictionary of English Etymology* sözlüğünde ise, kopya kayıtlarla karşılaştırmak suretiyle hesapların incelenmesi; baskı uygulama veya hâkimiyeti altında bulundurma anlamlarına geldiği ifade edilmektedir.

İç kontrol çeşitli kaynaklarda çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu kavrama doğru nitelik atfedebilmek için, dünya uygulamalarına yön veren ve bu anlamda yazını etkileyen tanımlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır. Özellikle dünyada ve ülkemizde bu alanda etkin rol oynayan düzenleyici kurumların iç kontrol tanımları ele alınmıştır.

İç kontrolle ilgili ilk tanımların 1940'lı yıllara dayandığını görmekteyiz<sup>1</sup>. Özellikle bağımsız denetçilerin, yaptıkları işin işletmelerin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi esasına dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan ilginin arttığını görüyoruz. Bu nedenle muhasebe mesleğiyle ilgili pek çok örgüt, iç kontrolle yakından ilgilenmiş ve iç kontrol tanımları yapmıştır. AICPA'nın Denetim Standartları, FCPA (Foreign Corrupt Practices Act.), SEC ve IIA, IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve IFAC (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)'nun çalışmaları, Treadway Komisyonu ve COSO Raporu gibi önemli örgütleri sayabiliriz.<sup>2</sup>

Victor Z. Brink, 1941 yılında yayımladığı ve günümüze kadar geçerliliğini koruyan "İç Denetim" adlı makalesinde iç kontrolü; bilgiyi zamanında ulaştıran muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve faaliyetler, faaliyetlerin

<sup>1</sup>YILANCI, F. Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.Baskı, Detay Yayıncılık. Ankara, 2015, s.48.

<sup>2</sup>YILANCI, a.g.e., s.49.

etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetim<sup>3</sup>olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol hakkında 1949 yılında “*Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)* tarafından en eski tanım yapılmıştır. AICPA’ya göre iç kontrol, işletmede varlıkların korunması, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkili biçimde yürütülmesinin teşviki ve yönetsel politikalara bağlılığın özendirilmesi için kabul edilen tüm eşgüdüm yöntem ve tedbirleri ile organizasyon planından ibarettir<sup>4</sup>.

İç kontrolün dünyadaki en önemli kuruluşlarından birisi olan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç kontrolü, belirlenmiş faaliyet, program amaç ve amaçlarına ulaşılması, kaynakların ekonomik ve etkili kullanımı, varlıkların korunması, bilginin güvenilirliği ve dürüstlüğü, politika, plan, yordam, yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için yeterli faaliyetleri planlamak, organize etmek ve yönetmek için yönetimin yürüttüğü faaliyetler ve işletmenin tüm amaçlarına verimli, etkili ve ekonomik bir biçimde ulaşıldığına dair makul güvence sağlamanın bir yolu olarak tanımlamıştır<sup>5</sup>.

Amerika Birleşik Devletleri’nde Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi’nin (COSO- Committee of Sponsoring Organisations) yayımladığı İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Raporu'na göre; iç kontrol geniş biçimiyle, bir işletmede faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluk konularında amaçlara ulaşıp ulaşılmadığına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personelince yürütülen bir süreç olarak tanımlanmıştır. Böylelikle farklı kesimlerin ihtiyacını karşılamak üzere ortak bir tanım yaratmak ve küçük-büyük, kamu-özel, kar amacı güden-gütmeyen tüm kurumların kontrol sistemlerini değerlendirebilecekleri ve nasıl geliştirebileceklerine karar vermede kullanacakları bir

<sup>3</sup> ERDOĞAN, Simay, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi, T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yıllık Programlar ve Konjoktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara, 2009,14.

<sup>4</sup>KULAK, Fatih, Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2009, ss.12-13.

<sup>5</sup>ÇETİN Özbek, İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 2012, s. 386.

standart sağlamaya çalışılmıştır<sup>6</sup>.

1995 yılında iç kontrolle ilgili daha önceki çalışmaları da kapsamlı biçimde gözden geçirdikten sonra bilgi teknolojilerinin kontrolüyle ilgili açık ve anlaşılır politikalar ve iyi uygulamalar geliştirilmesini sağlamak amacıyla COBIT (Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri- Control Objectives for Information and Related Technology) raporu yayımlanmıştır. Raporda, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA - The Information Systems Auditand Control Association) tarafından 1976'da kurulan ISACF (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Vakfı- The Information Systems Audit and Control Foundation), iç kontrol tanımını COSO tanımından uyarlayarak iç kontrolü, "işletme amaçlarına ulaşılacağına ve istenmeyen olayların önleneyeği veya tespit edilip düzeltileceğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika, yordam, uygulama ve örgütsel yapı<sup>7</sup>" olarak tarif etmiştir.

Bir başka önemli kuruluş olan IFAC'a göre; iç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği ve ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluk hususlarında işletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak için yönetimle görevli kişiler, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan ve yürütülen süreç olarak tanımlamıştır<sup>8</sup>.

İç kontrol, Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü'nde "Bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle finansal bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren prosedürler ve araçlar bütünü" olarak tanımlanmaktadır.

## 1.2. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ

Küreselleşmeyle birlikte ülke sınırların ortadan kalkması sonucu işletmeler her geçen gün büyümekte ve ortaya çıkan yenilikler, işletme faaliyetlerini daha karmaşık hale

<sup>6</sup>KORKMAZ, Zühal, COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu , Ankara, 2011, ss.6-7.

<sup>7</sup>UZUNAY, Vildan, COBIT (Control of Objectives for Informations and Related Techonology), İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2007, s.4.

<sup>8</sup>KULAK, a.g.t., s.18.

getirmektedir. İşletmeler, yeni durumlara adapte olma, toplam kalite yönetimi anlayışı çerçevesinde hataları en aza indirme ve politikalarını gözden geçirme çabalarında, gerçekçi ve güvenilir veriler elde etmede zorlanmaktadır. Bu noktada; hesap verilebilirliğin önem kazandığı bir ortamda, işletme verileri ve muhasebe bilgilerinin ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmasına ve güvenilirliğini arttırmak için iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

İşletmelerde oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi önemli hata, hile ve yolsuzlukları engellemekte, yönetimin yanlış kararlar almasını engellemekte, sahip olduğu kaynaklarının israfını önlemekte, işletmenin sorumlu olduğu kişilere karşı mali tablolar ve faaliyetlerde güvence sağlamak ve denetime haiz kişilerce yapılacak denetimlerin maliyetlerini en aza indirmektedir.

Geçmişten bugüne iç kontrol sistemini bu kadar etkili ve önemli hale getiren ve dünyada yaşanan birçok olay gerçekleşmiştir. Yaşanan önemli olaylardan bazıları aşağıda sıralanmıştır<sup>9</sup>:

a) **Barrings Bank Olayı:** Banka 1995 yılında çok büyük bir borç içerisinde battığı zaman yapılan incelemelerde; çok büyük kontrol eksikliği ve zayıf bir yönetim olması gibi nedenlerden dolayı Banka zarara uğramıştır. Bu olay; kontrol prosedürlerinden görevlerin ayrımı ilkesine uyulmaması, bankanın itibarının zedelenmesine ve şirkete çok büyük zararlara yol açmıştır. Ayrıca; hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve ticari işlemlerin güvenilirliğini arttırmada kontrol prosedürlerinin çok büyük etkisi vardır<sup>10</sup>.

b) **Daiwa Bank Olayı:** 1995 yılında bankanın battığının açıklanmasının ardından yapılan incelemeler sonucunda; bankanın batmasındaki en büyük nedenin yetersiz yönetim, sorunların örtbas edilmesi ve risk yönetiminin iyi uygulanmaması olduğu görülmüştür. Bu olay; kontrol çevresinin iyi düzenlendiği zaman şirketlerde yüksek derecede skandalların yaşanmasını engellemekte, iç kontrolün etkinliğini sağlamanın en önemli olaylarından birisi olan kurum kültürünün hem istihdam edilecek personelde hem

<sup>9</sup>AYTAÇ, Alp, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2014, s.26.

<sup>10</sup>KARA, Ömer, Bankalarda Operasyonel Risk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, ss. 10-11.

de müşterilerin gözünde yüksek dereceye sahip olması gerektiğini göstermektedir<sup>11</sup>.

c) **Allied Irish Bank Olayı:** Bankada çalışan bir traderin yapmış olduğu çok riskli alanlara yanlış yatırım stratejisi uygulattığından dolayı bankayı çok büyük zarara uğratmıştır. Bu olayda; banka içerisinde çok büyük bir kontrol zafiyetinin olduğu ve bu zafiyetten dolayı bilgi işlem sistemlerinin yanlış seçilmesinin neticesinde yapılan işlemlerde hata ve hile riskinin çok yüksek olmasının firmayı içinden çıkamayacağı zor durumlara soktuğu ve firmanın itibarını büyük ölçüde zedelediği görülmüştür. Görüldüğü üzere; iç denetim sistemlerinin yetersizliği, gerekli kontrollerin yapılmaması, bilgi işlem sistemlerinin yanlış seçilmesi sonucu hata ve hile riskinin üst seviyelere çıkması firmaları içinden çıkılması zor durumlara sokmakta ve itibarını büyük ölçüde etkilemektedir. Kontrol sistemlerine gereken önemin verilmesi ve üst yönetim tarafından desteklenmesi bu şekilde büyük çaplı firma skandallarının oluşmasını engellemektedir<sup>12</sup>.

d) **Enron Olayı:** Enerji sektöründe yaşanan fırsatları iyi değerlendirerek enerji dağıtım ve pazarlama işiyle uğraşırken futures işlemlerine yönelerek hızlı bir büyüme göstermiştir. Zamanla kağıt, fiber optik gibi değişik alanlara yönelerek çok büyük bir iş hacmine ulaşmıştır. 2000 yılında yılın en başarılı şirketi olarak gösterilirken Arthur Anderson'a ait bağımsız denetim alanında en güçlü şirketlerden biri tarafından yapılan denetim sırasında SEC (ABD Sermaye Piyasa Kurulu) olaya el atmasıyla 2001 yılında iflas etmiştir. Şirket zarar etmesine rağmen karlı gösterilmiş hisse senetleri üzerinde spekülasyon yapılmıştır. Yaşanan bu olaylarda; etkin bir iç kontrol sisteminin olmayışı, hesap verilebilirlik, mali saydamlık ilkelerine aykırı hareket edilmiştir<sup>13</sup>.

e) **Worldcom Olayı:** ABD'de büyük şirketlerin ne şekilde yönetildiği, hesaplarının nasıl tutulduğu ve hisse senedi sahiplerine karşı ne kadar açıklıkla bilgi verildiği konusunda yaşanan skandalların bir örneği olarak görülmektedir<sup>14</sup>.

<sup>11</sup>BİLGE, Gökhan, Bankalar Açısından Risk Yönetiminin Önemi ve Basel-II Sürecinin Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011, ss.26-27.

<sup>12</sup>KARA, a.g.t., ss.14-15.

<sup>13</sup> TOGAY, Selahattin, Enron Hikayesi ve Enron Şirketi Belgeseli, <http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron-hikayesi-belgeseli.html>, (Erişim Tarihi: 04/05/2016).

<sup>14</sup> BAYRAKTAR, Ahmet, Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya, 2007, s.41.

### 1.3. İÇ KONTROLÜN SINIRLARI

İç kontrolün tanımı yapılırken bir takım sınırlamalara sahip olduğu görülmektedir. İç kontrol sistemini uygulayacak kurumların, kaynaklarını en iyi şekilde kullanması ve varlıklarında meydana gelen kayıpları en aza indirmesi gerekmektedir. Ayrıca; uygulanan iç kontrol sistemi sürdürülebilir olmalıdır.

İşletmenin bütün işlemlerini kapsayan iç kontrol usul ve yöntemleri, işletmede sürekli yapılmayan işlemlerden ve muhasebe raporlarının hazırlanmasında yöneticilerin öznel yargılarına dayanan tahminlerin yapılması nedeniyle uygulanmayabilir<sup>15</sup>. Dahası; hükümet politikası ve hükümetin programlarındaki demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olmaktadır. Yöneticiler, kontrolleri yeniden tasarlarken veya kabul edilebilir risk düzeyini ayarlarken bu duruma göre gerçekleştirmelidir. Ancak; dinamik çevreye göre iç kontrolün tanımı yapıldığı için yönetici, gelecekte oluşacak durumlara göre iç kontroller oluşturulması gerekir.

COSO, iç kontrolün uygulanmasıyla ilgili aşağıdaki gibi bir takım sınırlamalar belirlemiştir<sup>16</sup>:

- Karar verme konusunda insan yargıları hatalı olabilir.
- Basit hatalar gibi beşeri başarısızlıklar nedeniyle aksaklıklar meydana gelebilir.
- Kontroller iki ya da daha fazla kişinin hilesi nedeniyle geçiştirilebilir.
- Yönetim, iç kontrol sistemini geçersiz kılabilir.
- Kontroller maliyetlerinin faydalarına kıyaslanması bakımından değerlendirilmelidir.

### 1.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumayı, muhasebe bilgilerinin

<sup>15</sup>KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset Matbaacılık, İstanbul, 2004, s.70.

<sup>16</sup>ÖZŞAHİN, Filiz, Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2011, ss.15-16.

doğruluğunu ve güvenilirliğini, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, işletme politikalarına ve mevzuata uygunluğu ve belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamayı amaçlamaktadır<sup>17</sup>.

İç kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek muhtemel riskleri azaltmaktadır ve risklere karşı alınacak önlemleri ve uygulamaları kapsamaktadır. İç kontrol sadece belirli zaman diliminde uygulanan bir yordam veya politika olarak görülmemelidir. İç kontrol, işletmenin tüm yönetim kademelerinde sürekli olarak faaliyet göstermelidir<sup>18</sup>. İç kontrol sisteminin, işletmenin varlıklarını koruma, faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini sağlama, muhasebe/finans ve yönetim bilgilerinin güvenilir ve eksiksiz olmasını amaçlama ve işletme politika ve yöntemlerinin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunu sağlama gibi ana amaçları vardır. Bu amaçları şu şekilde kısaca açıklayabiliriz:

a) **İşletmenin Varlıklarını Korumak:** Varlıkların korunması dar anlamda; kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların muhafaza edilmesi sırasında ortaya çıkabilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı korumadır. Geniş anlamda ise; kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin; işletme varlıklarının korunması, varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması, hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi, duran varlıkların bakımının zamanında yapılması, savurganlığın önüne geçilmesi gibi her türlü zararlara karşı almış olduğu önlemlerdir<sup>19</sup>.

b) **Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak:** Muhasebede, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtarak, kayıt dışı bırakılan işlemleri en aza indirerek yönetime sunulan iç raporların doğruluk ve güvenilirliğini arttırarak yönetimin daha sağlıklı kararlar alması sağlanmalıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili yasalara uygun olarak yapılan işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması gerekmektedir.

<sup>17</sup>KILINÇ, Kamil, Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2010, s. 45.

<sup>18</sup>KULAK, a.g.t., s.24.

<sup>19</sup>GÜREDİN, Ersin, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997, ss.156-157.



Böylelikle muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir biçimde sunulması; yönetim kararlarının başarısı iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıracak ve işletme dışındaki karar vericilerin daha sağlıklı kararlar almasına yardımcı olacaktır.

c) **İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Artırmak:** Etkinlik, işletmenin bölümler itibariyle belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşma ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır<sup>20</sup>. İşletme amaçlarını gerçekleştirirken doğru ve uygun zamanda kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmalıdır.

d) **İşletme Politikalarına ve Mevzuata Uygunluğu Sağlamak:** Belirlenmiş olan yasal sınırlar içerisinde; yönetimin kendi politikasını gerçekleştirmeye çalışması ve bunu personeline iletebilmesidir<sup>21</sup>.

e) **Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak:** İşletmelerin amaçlarına ve hedeflerine uygun olarak faaliyetlerini planlaması, faaliyetlerin sürdürülebilir hale getirilebilmesi için belirli yöntem ve metotlar belirlenmeli, belirlenen amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiği test edilmelidir<sup>22</sup>.

## 1.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

İç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve denetim unsurlarından oluşmaktadır. Her bir bileşen birbiriyle ilişkili olup birbirini etkilemekte ve etkilenmektedir. İç kontrol sisteminin unsurları aşağıda özet biçimde açıklanmaya çalışılmıştır:

a) **Kontrol Çevresi:** Kontrol çevresi, iç kontrolü uygulayan kurumlarda disiplinin sağlanmasında, sunulan hizmetin ve sistemin kalitesinin artırılmasında, işletmenin uyguladığı stratejiler ve işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar üzerinde çok büyük bir etkiye sahiptir<sup>23</sup>.

Yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalığını ve

<sup>20</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.17.

<sup>21</sup> KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset Matbaacılık, İstanbul, 2004, s.74.

<sup>22</sup>KEPEKÇİ, a.g.e, ss. 74-75.

<sup>23</sup>AKYEL, Recai, "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi, Cilt:17 Sayı:1, 2010, s.86.

faaliyetlerini yansıtır. Bir örgütte kontrol bilincin oluşmasında, üst yönetimin bu konudaki tutum ve davranışları, buna inanması, işletmedeki tüm bireyleri etkileyerek iç kontrole ilişkin bilinç oluşturarak iç kontrolün etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Bu da örgütsel disiplini ve yapıyı oluşturmaktadır. Bu kapsamda kontrol çevresi şu faktörleri içermektedir:

- **Dürüstlük ve ahlaki değerler:** Bir işletmenin amaçlara ulaşmasında üst yönetim, tarafların çıkarlarını zedelemeyen dürüstlük ve ahlaki değer yargıları oluşturarak işletmenin kararlarına, süreçlerine ve sistemine yansıtılmalıdır<sup>24</sup>. Yani; iç kontrol sistemi ve unsurların tasarımı ve yönetimini etkilemektedir.

- **Uzmanlığın değerlendirilmesi:** Yönetim, uygulamada tarafların güvenini kazanması için ihtiyaç duyulan bilgi ve becerileri göz önünde tutarak her mesleki düzeyde uzmana ihtiyaç duymaktadır. İşletme görevin gerektiği uygunlukta eleman alır. Eleman alınırken; belirlenen ilkeler çerçevesinde mülakata tabi tutulmalı, yapılan mülakatlar kayda alınmalı, kurumda çalışan personelin eğitim ihtiyaçları giderilir, istihdam edilen personelin bilgi düzeylerini arttırmak için gerekli eğitim yapıpı sonucunda terfi uygulamaları düzenlenmelidir<sup>25</sup>.

- **Yönetim kurulu veya denetim komitesi:** Yönetim kurulu, iç kontrol uygulamasından ve finansal raporlama sürecinden emin olduktan sonra, yönetimden beklediği plan ve performansın gerçekleşmesini bekler ve sonuçlarını takip eder. Kurum içerisinde oluşturulan denetim komitesi ise, yönetime yardımcı olmak, finansal raporlama sürecini izlemek ve böylece doğru finansal raporların hazırlanmasını sağlamak, muhtemel hata ve hileleri önlemek, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumalı ve bağımsız dış denetçilere yardımcı olmalıdır<sup>26</sup>. Görüldüğü üzere; yönetim kurulu ve denetim komitesi işletme yöneticilerinden bağımsız olarak oluşturulmaktadır. Denetim komitesine seçilecek olan kişilerin kurumun içerisinde bireyler olmalı ancak; yönetim kurulu üyesi olmaması gerekir.<sup>27</sup>

<sup>24</sup>KOÇAK ŞEN, İlnur, İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar'da Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon, 2008,s.37.

<sup>25</sup>KAYIM, Ali, İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:19, 2006, ss.116-122.

<sup>26</sup>ŞİK, Serhat, Bankacılıkta İç Kontrol Sistemleri ve Sonuçları, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, ss.15-17.

<sup>27</sup>PEHLİVANLI, Davut, Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2014,ss.106-107.

- **Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı:** İşletmenin sahip olduğu yönetim şeklini ve karşılaşılabilecek iş risklerinin belirlenmesini etkilemektedir. Bazı üst düzey yöneticiler sık sık yüksek risklere rağmen iş girişimlerinde bulunma, yapılan işlemlerin yazılı kurallara ve raporlara dayandırılarak yapılmasını istemektedir. Buna karşın riskten kaçınan, yazılı kurallara ve raporlara dayandırılmadan tam tersi hareket eden yöneticiler de bulunmaktadır. Yöneticiler arasındaki bu farklılıklar, aslında onların yönetim felsefesini ve çalışma tarzını ortaya koymaktadır. Yönetimin felsefesi ve çalışma tarzıyla ilgili düşünceler kontrol ortamının bir parçasını oluşturmaktadır<sup>28</sup>.

- **Örgütsel yapı:** Çalışanlar ve faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesinde etkilidir. İyi tasarlanmış bir organizasyon yapısı işletme faaliyetlerin planlanmasında, yönetilmesinde ve kontrol edilmesinde bir alt yapı oluşturmaktadır. Organizasyon yapısı, birimler arasında uygun görev dağılımı ve işletme içinde önemli kararlar almasında etkilidir. Organizasyon yapısı, üyeler arasında görevleri, sorumlulukları ve yetkileri belirleyen en önemli unsurdur. Tek bir kişinin baskın olduğu yönetim kararlarında, bu kişinin yetenekleri ve ahlaki karakteri denetçiler için son derece önemlidir. Alınan kararlarda merkezi olmayan bir yaklaşım sergilendiğinde ise birçok yöneticinin kararları eşit derecede öneme sahip olur. Bu tarz işletmelerde organizasyon yapısının etkin olduğu söylenebilir. Denetçilerin de kontrol ortamına bakış açıları olumlu yönde olur<sup>29</sup>.

- **Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri:** Kurum içerisinde çalışan personelin görev ve yetkileri, sorumlulukları ve çalışma ortamının düzgün ve yazılı bir şekilde ifade edilmesidir.

- **İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları:** İşletmenin çalışanlarına, dürüstlük, ahlaki davranışlar ve uzmanlıkla ilgili mesajları göndermesi; işe alma, uyumlaştırma, eğitim, değerlendirme, öğüt verme, terfiler, ücretlendirme, telafi edici ve iyileştirici çabalar sunması şirketin önemli insan kaynakları politikalarıdır.

- **Dış etkenler:** İşletmenin faaliyetlerini ve uygulamalarını etkileyen, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenen ve uygulanan baskılardır.

b) **Risk Değerlemesi:** Dünyadaki tüm kurum ve kuruluşlar daima iç ve dış risklerle

<sup>28</sup>KURNAZ, Ersin, İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2013, ss.36-37.

<sup>29</sup>KURNAZ, a.g.t., s.37.

sürekli karşı karşıyadır. Küreselleşmeyle birlikte değişen dünya koşulları, teknolojideki hızlı ilerleme, endüstriyel ve diğer alanlarda meydana gelen hızlı değişimler; kurumların çevreye adaptasyonunu zorlaştırmaktadır. Değişen ortamlara karşı kurumlar sürekli mücadele etmek zorundadır. Böyle durumda işletme, riskleri önceden belirleyebilmeli ve oluşan yeni durumlara göre hareket etmek zorundadır.

Kurum ve kuruluşlar için riskin tanımlanması, iç kontrol sisteminin en önemli bir bileşenidir. Yönetim, başarısızlık, personel kalitesi gibi riski arttıran faktörleri belirlemelidir. Yönetimin belirlemiş olduğu riskin ne kadar önemli olduğunu tahmin etmesi gerekmektedir. Böylelikle yönetim, riskin gelecekte gerçekleşme olasılığını değerlendirmeli, riski kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almalıdır. Tüm bu faaliyetlerin gerçekleşebilmesi için yönetim, risklere odaklanmalı ve gerekli önlemleri almak için organizasyonun bir bütün olarak hareket etmesini sağlamalıdır<sup>30</sup>. Yönetim, gerekli tedbirleri almalı, çalışanlarını bu karşılaşılan risklere karşı motive etmelidir.

c) **Kontrol Faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri, önleyici veya ortaya çıkarıcı, hedefleri gerçekleştirmek için tamamlayıcı, amaca uygun, sürekli, maliyeti uygun, kapsamlı, makul ve hedefleriyle bağlantılı, risklerin kaldırılmasına yönelik ana stratejinin gerçekleştirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir<sup>31</sup>. Kontrol faaliyetleri aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır:

- **Görevlerin ayrımı:** Bir işletmede, finansal nitelikteki bir işlemin oluşmasından muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan süreçte, hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin en aza indirilmesi amacıyla faaliyet bölümü yapılarak sorumluluğun farklı kişilere yüklenmesidir.

- **Bilgi işleme:** Günümüzde bilgisayar teknolojisinin gelişmesiyle birlikte işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe sistemleri de büyük gelişme göstermiştir. Bu yüzden; işlemlerin doğru, eksiksiz ve yetkiye dayalı olarak güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- **Fiziksel kontroller:** Fiziksel kontrolleri gerçekleştirmek için gerçekleştirilmesi gereken bir takım düzenlemeler yapılmalıdır. Fiziksel kontrolleri

<sup>30</sup>KULAK, a.g.t. s.54.

<sup>31</sup>ÖKSÜZ, Fuat, "İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme", III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyum: Paralel Oturum III: "Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı?", İstanbul, 12-13 Ekim 2009, s.5.

teminat altına alınmalıdır. Bilgisayar programlarına ve dosyalara ulaşım için personel içerisinde yetkilendirme yapılmalıdır. Defter kayıtlarıyla fiziksel olarak yapılan envanterin sayımı karşılaştırılmalıdır<sup>32</sup>. İşletmelerde iç kontrol birimi, varlıkların ve kayıtların fiziksel korunumu adına gerekli önlemlerin alınıp geliştirilmesi için personel istihdam etmelidir.

- **Performans Kontrolleri:** Beklenen ya da hedeflenen performans normlarına ulaşılabilirliği ölçmede çok önemlidir. Yönetim, kontrol faaliyetlerinin düzenli olarak yapılması ve izlenmesi gerekmektedir.

d) **Bilgi ve İletişim:** Etkin bilgi ve iletişim, bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için çok önemlidir. Kurum yönetimi, kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, etkili, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyar<sup>33</sup>. Yönetim, hedeflerin gerçekleştirilmesi için kurumun her düzeyinde bilgiye ihtiyaç vardır.

İç kontrolün en temel unsurlarından birisi olan bilgi ve iletişim, finansal raporlama açısından muhasebe, işletme varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, analiz ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşmaktadır<sup>34</sup>. Doğru bilgi, yapılan kontrollerin ayrıntılı bir şekilde yapılmasıyla üretilmektedir.

İç kontrol politika ve prosedürleri personel tarafından açıkça anlaşılması gerekmektedir. Politika ve prosedürler kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı ve sözlü olabilir. Önemli olan kurumda çalışan tüm personelin bilgilendirilmesini sağlamak ve tüm birimlerin faaliyetlerinin koordinasyonu için bilginin doğru iletiler olması gerekmektedir<sup>35</sup>.

e) **İzleme:** Kurumlarda uygulanan etkin bir iç kontrol sistemin son aşamasıdır. Belir bir zaman boyunca iç kontrol sisteminin performans kalitesini, başarılı olup

<sup>32</sup>ACINDI, Alper, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.33.

<sup>33</sup> İBİŞ, Cemal- Özgür, ÇATIKKAŞ, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, Nisan- Haziran 2012, s.102.

<sup>34</sup>BÜYÜKÇOBAN, Atilla, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İç Kontrol Sistem, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s.57.

<sup>35</sup>AKÇAKANAT, Özen, Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2011, s.80.

olmadığının değerlendirilmesi süreci olarak tanımlayabiliriz<sup>36</sup>. İzleme, bir sistemin zayıf yönlerini belirleyerek kontrolün etkinliğini artırma, uygulanan kontrol prosedürlerinin geliştirilmesi, şartlara göre sistemde ne gibi değişikliklerin yapılabileceğinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilmektedir<sup>37</sup>. İşletmenin faaliyetlerinin normal akışında etkinliğini değerlendirmek, elde bulunan varlıklardaki değişmelerin kayıtlarla karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin incelenmesi ve bilgisayar raporlarının kullanıcılar tarafından gözden geçirilmesi gibi amaçlar sürekli izleme yöntemiyle yapılmaktadır<sup>38</sup>.

Yönetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için belli birtakım değerlendirmelere ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada; kontrol faaliyetlerinin ve tasarımın uygun personel tarafından zamanında yapılması, tamamlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılması ve gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamları sonuna kadar yürütmek için izleme faaliyetini çok iyi yapması gerekmektedir. Yönetim; iç denetçilerin hazırlamış olduğu raporlardan, çalışanların ve üçüncü kişilerin geri bildirimlerinden yardım almaktadır. Bu şekilde yönetim, iç kontrol sisteminin aksayan yönlerini belirleyebilmekte, gelişen teknolojiye faydalanarak iç kontrol sistemini daha iyi takip edebilmektedir.

Yönetim; hem iç denetim birimi hem de bağımsız denetçiler tarafından yapılan değerlendirilmelerle sistemin etkinliğini görmektedir. İç denetim; iç kontrollerin neyin amaçladığını, standartlarını, iç kontrol sistemi unsurlarının birbiriyle olan ilişkilerini ve sistem içerisinde her unsurun önemini belirlemektedir<sup>39</sup>. Yapılan bu faaliyetler sonucunda iç denetim, üst yönetime rapor sunmaktadır<sup>40</sup>. Dış denetim, iç kontrol sistemi hakkında gerekli incelemeler yapmaktadır. Dış denetçi, kurumun iç denetim birimi tarafından

<sup>36</sup>PERRY, William-WAMER, Pete, The Quantitative Assesment of Internal Control, Internal Auditor, Cilt no: 62, Sayı:2, 2005, s.53.

<sup>37</sup>DEMİRBAŞ, Mahmut, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4,Sayı:7, 2005/1, s.172.

<sup>38</sup>DUMAN, Songül, İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, ss.39-40.

<sup>39</sup>O'LEARY, Conor- Errol, ISELİN- Divesh, SHARMA, The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors' Evaluations of Internal Control, Pacific Accounting Review, Vol: 18, Issue:2, 2006, s. 86.

<sup>40</sup>MCNALLY, J. Stephen, Control Self-Assessment: Everbody Pitching in with Internal Controls. Pennsylvania CPA Journal, Volume:78, Issue:3, 2007, s. 6.

sağlanan bilgilerden faydalanmaktadır. Tüm bu faaliyetler sonucunda dış denetçi, üst yönetime sistemin etkinliği hakkında detaylı bilgi vermektedir. Dış denetimde görevlendirilecek personel kurumun dışında, kurumla bağlantısı olmayan bireylerden oluşmalıdır. Çünkü kurum dışında dış denetçilerin atanması, sistemin tarafsız olarak değerlendirmesinde ve etkinliğinin ölçülmesinde büyük önem arz etmektedir.

## **1.6. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER**

İç kontrol ve iç denetimle ilgili olarak dünya uygulamalarına yön veren düzenlemeler kronolojik akışı içinde aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

### **1.6.1. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)**

ABD'de bulunan COSO (Sponsor Organizasyonlar Komitesi- Committee of Sponsoring Organizations) tarafından yapılmaktadır. COSO; ABD'de önemli mesleki örgütler olan IIA, FEI (Uluslararası Finans Yöneticileri- Financial Executives International), AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü- American Institute of Certified Public Accountants), AAA (Amerikan Muhasebe Birliği- American Accounting Association) ve IMA (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nden - Institute of Management Accountants) meydana gelen gönüllü bir özel sektör örgütüdür<sup>41</sup>.

1980'lerin ortalarında ABD'de halka açık şirketlerde hileli finansal raporlama olaylarının artması ve kamuoyunun bundan rahatsız olması nedeniyle, 1985'te Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu kurulmuştur. Daha önce SEC (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu– Securities and Exchange Commission) üyesi olan James J. Treadway, bu komisyonun ilk başkanı olmuştur<sup>42</sup>.

Ekim 1986'da Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (Treadway

<sup>41</sup>ERSÖZ, Necla, Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Yönetici Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi, Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2012, s.125.

<sup>42</sup>KULAK, a.g.t., s. 44.

Komisyonu) Amerikan finansal raporlama sisteminin dürüstlüğü üzerine kapsamlı bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışmanın, 1987'de yayımlanan sonuç raporunda, Treadway Komisyonu finansal raporlama ortamı ve denetim standartlarıyla ilgili çok sayıda öneri sunmuş olmasına rağmen sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), kontrol sistemlerinin tasarlanması, uyarlanması ve gözetimi konularında rehberlik sunmak üzere kapsamlı ve bütünlük bir iç kontrol modeli geliştirmiştir<sup>43</sup>.

1987'de yayımlanan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu Treadway Raporu'nun temel bulgularından biri; halka açık şirketlerin, hileli finansal raporlamanın önlenmesi veya erken tespiti için makul güvence sağlamak üzere iç kontroller tesis etmesi gerektiğidir<sup>44</sup>. 1977'de Kongre'de kabul edilen Yabancı Hile Uygulamaları Yasası'nın (FCPA- Foreign Corrupt Practices Act)<sup>45</sup> koşullarından biri de şirketlerin iç kontrol sistemi kurmalarıdır.

Treadway Raporu'ndan hareketle COSO iç kontrol üzerinde araştırma yapmış 1992 yılında İç Kontrol- Bütünlük Çerçeve Raporu yayımlamış ve rapor dört kısımdan oluşmuştur. Birinci kısım üst düzey yöneticiler açısından bakmakta, ikinci kısım iç kontrol sisteminin tanımı, unsurları ve yöneticiler, yönetim kurulu üyeleri ve diğer işletme yöneticilerinin kendi iç kontrol sistemlerini değerleyebilecekleri kriterleri kapsamaktadır. Üçüncü kısımda kurumun dış taraflara raporlama, yayınlanmış finansal tabloların hazırlanması sırasında iç kontrolle ilgili kamuya açık raporlama yapacak işletmelere rehberlik sağlayacak ilave bir dokümandır. Dördüncü kısım ise, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılabilir yol gösterici bir rehberdir<sup>46</sup>. Bu rapor iç kontrollerin değerlendirilmesinde gerek şirketler gerekse kamu veya özel sektör, büyük veya küçük, kâr amacı güden veya gütmeyen pek çok kuruluş için genel kabul görmüş bir ölçüt halini almıştır.

COSO'nun İç Kontrol-Bütünlük Çerçeve raporu verimliliği teşvik eden, riski minimize eden, finansal tabloların güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uygunluk konusunda güvence vermeye yardım eden iç kontrollerin oluşturulmasında temel

<sup>43</sup>MARSHALL, A. Geiger- Steven M. COOPER- Edmund J. BOYLE, Internal Control Components: Did COSO Get It Right?, The CPA Journal, Vol:74, No:1, January 2004, s.28.

<sup>44</sup>KULAK, a.g.t., s.45.

<sup>45</sup>CAN, Esin Nesrin, Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2014, s.44.

<sup>46</sup>YILANCI, a.g.e., s. 53.



alınmıştır<sup>47</sup>.

### 1.6.1.1. COSO'nun Önerdiği İç Kontrol Modeli

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) (The Treadway Commission), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiştir.<sup>48</sup> Komisyonun bunun üzerine yaptığı çalışmalar, dikkatlerin iç kontrolün üzerine dönmesini ve iç kontrol kavramının yeniden gözden geçirilmesini sağlamıştır.

COSO raporuna göre “İç kontrol faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünü” olarak tanımlanmıştır.

Tanıma göre iç kontrolün başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz<sup>49</sup>:

- İç kontrol yönetim faaliyetleri içine yerleştirilmiş, belli bir başlangıç ve sonu olmayan bir süreçtir.
- İç kontrol sadece belgelere dayanan bir süreç olmayıp yönetim kurulu ve üst yöneticiler dâhil olmak üzere kurumun bütün çalışanları tarafından yürütülen bir sistemdir.
- İç kontrol sistemi kabul edilebilir düzeyde yani makul güvence sağlar. COSO tanımına göre iç kontrol sistemine hiçbir zaman makul bir güvence sağlamaz.
- İç kontrol hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli bir altyapı sağlayan, işletme içinde bir alt sistemdir.

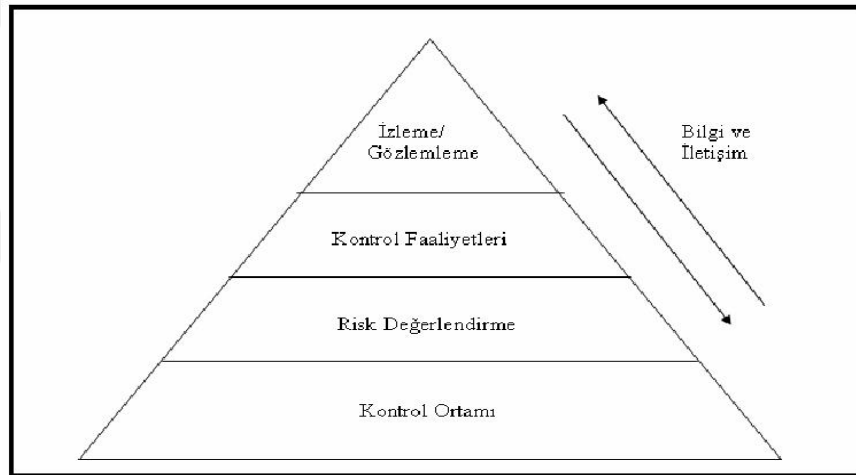
<sup>47</sup>KULAK, a.g.t.. s.46.

<sup>48</sup>YILANCI, a.g.e.. s.52.

<sup>49</sup>PEHLİVANLI, a.g.e., s.32.

Etkin ve başarılı bir iç kontrol yapısını oluşturmak için tüm faaliyetlerin idaresi, kontrolü ve denetimiyle ilgili görevlerini basitleştirmek için COSO; iç kontrolü, birbiriyle bağlantılı, her biri işletmenin yönetilme biçiminden türetilmiş, yönetimle bütünleşik olan 5 bileşenden oluşturmuştur<sup>50</sup>. Bu bileşenler, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme/gözleme olarak sıralanmaktadır. İç kontrol sisteminin bu bileşenlerin birbiriyle olan ilişkisini şekil-1’de gösterildiği gibi COSO piramidi göstermektedir. Temelde kontrol faaliyetleri, piramidin ucunda ise izleme/gözleme faaliyeti bulunmaktadır. Bütün unsurların birbirleriyle olan iletişimi bilgi ve iletişim unsuruyla sağlanmaktadır. Tüm iç kontrol sisteminin bileşenleri birbiriyle karşılıklı ilişki içinde olduğu, birbirini etkilemektedir<sup>51</sup>.

**Şekil-1:** COSO Piramidi (İç Kontrol Bileşenleri Arasındaki İlişki)



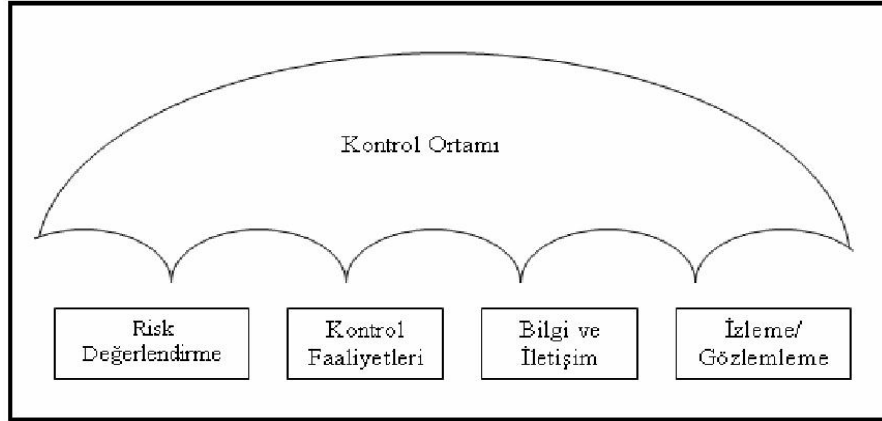
**Kaynak:** KULAK, a.g.t.. s.62.

Piramidi ters çevirdiğimiz zaman kontrol ortamı diğer bileşenleri kapsayacak şekilde geniş, kapsamlı ve önemli bir bileşen olarak gözümüze çarpmaktadır. Kontrol bileşeni hem diğer bileşenleri etkilemekte hem de diğer bileşenlerden etkilenmektedir.

**Şekil-2:** Kontrol Ortamı Bileşeninin Diğer Bileşenlerle İlişkisi

<sup>50</sup>COSO, Internal Control Integrated Framework, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, www.coso.org., (Erişim Tarihi: 12.10.2015).

<sup>51</sup>DENİZ, Fatma, Riske Dayalı Finansal İç Kontrol Sistemi ve Bir Model Önerisi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, IMF-YL-2003-002, Aydın, 2013, s.19.



**Kaynak:** KULAK, a.g.t. s.47.

COSO'ya göre, iç kontrol sisteminde bileşenler, işletmenin büyüklüğüne, yapısına göre farklı biçimlerde uygulanabilir, iç kontrol bileşenlerinden hangilerinin daha etkin olacağı kurumların yapısına göre farklılıklar göstermektedir.

Bir işletmenin amaçlarını belirlemede; çalışanların firmanın amaçları, vizyonu ve misyonunu anlamasında ve bu yolda karşılaşılan risklerin değerlendirilmesinde, birimlerde iletişimin ve bilgi akışının geliştirilmesinden sorumlu olan yönetim, iç kontrolde en fazla etkiye sahiptir.

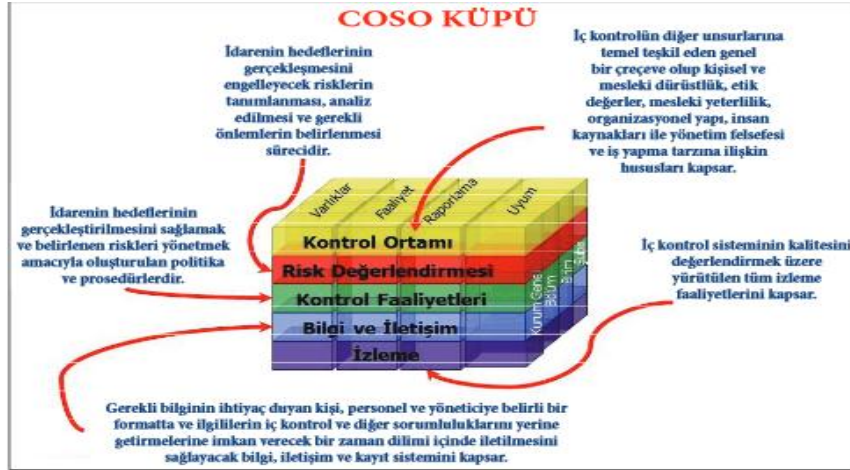
İç kontrol sisteminde üst yönetim birinci dereceden sorumludur. Üst yöneticiler, liderlik ve yönlendirmeler yapmak suretiyle işletmeyi kontrol etme biçimlerini yeniden gözden geçirerek sorumluluklarını yerine getirir. İç denetçiler, iç kontrolün incelenmesi ve geliştirilmesini teşvik etmekte, faaliyet ve programların hedef ve programlarının kapsamını ve bunun kurumun hedef ve amaçlarına uyumunu değerlendirerek üst yönetime sunmaktadır<sup>52</sup>.

COSO'nun amacı; kurumsal risk yönetimi (ERM), iç kontrol ve hileyi engelleme gibi birbiri ile ilişkili üç konu üzerine düşünce liderliği sağlamaktır<sup>53</sup>. İşletme amaçları ile iç kontrolün her bir bileşeni arasında doğrudan ilişki vardır. İç kontrol amaçları ile iç kontrol bileşenleri arasındaki ilişki Şekil-3'te gösterilmiştir.

**Şekil-3:** COSO Küpü (İç Kontrol Amaçları ve Bileşenleri Arasındaki İlişki)

<sup>52</sup>KORKMAZ, a.g.ar. s.27.

<sup>53</sup>COSO, About Us, <http://www.coso.org/aboutus.htm>. (Erişim Tarihi: 14.01.2016).



**Kaynak:** İÇ KONTROL EL REHBERİ,

[http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48\\_00\\_00\\_39381.pdf](http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf). (Erişim Tarihi: 21/05/2015).

Şekil 3'te gösterilen COSO küpü incelendiğinde, yatay eksen iç kontrolün unsurlarını, dikey eksen ise işletmenin amaçlarını göstermektedir. Yukarıdaki şekilde de görüldüğü üzere, iç kontrol sisteminin unsurlarının, işletmenin yaptığı ve yapacağı işlemlerin bir etkileşim içinde olduğu görülmektedir. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal tabloların güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır<sup>54</sup>. Bütün bu faaliyetler, hem kurumların hiyerarşisi içerisinde hem de kurumda uygulanan iç kontrol sistemiyle uygun yapıda olmalı, birbirleriyle çatışmamalıdır. COSO küpüne baktığımız zaman hem işletme amaçları hem de kurumun bütün birim ve faaliyetleri iç kontrol bileşenleriyle ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Kurumlar amaçlarına ulaşmak için iç kontrol bileşenlerinin tamamının etkin olduğu görülmektedir. Bu nedenle, bir işletmede iç kontrol sisteminin etkili olduğunu söyleyebilmek için tüm birim ve faaliyetlerde işletme amaçlarına ulaşmak için tüm iç kontrol bileşenlerinin yerinde ve faal olması gerekmektedir<sup>55</sup>.

Bu bileşenler arasında güçlü bir sinerji ve kuvvetli bağın<sup>56</sup> bulunması, işletme faaliyetleriyle iç içe geçmiş ve temel faaliyetlerin temelini oluşturan etkin bir iç

<sup>54</sup>KORKMAZ, a.g.ar., s.32.

<sup>55</sup>KULAK, a.g.t., s.50.

<sup>56</sup>ALİKADIOĞULLARI, Arzu, Türkiye'de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması: Maliye Bakanlığı Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011, s.42.

kontrol sistemine sahip işletme, gereksiz maliyetlerden kaçınarak değişen koşullara karşı dinamik bir biçimde tepki verebilen bütünlük bir sistem oluşturur.

COSO İç Kontrol Model’inde iç kontrolü oluşturan bileşenler aşağıda sırasıyla incelenmiştir.

### 1.6.1.2. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, çalışanların kontrol bilincini etkileyerek işletmenin çalışma tarzını (tavrını, tutumunu) belirler. Kontrol ortamı, sağladığı disiplin ve yapı ile diğer iç kontrol bileşenlerine zemin oluşturur. Kontrol ortamı faktörleri dürüstlük ve etik değerler, çalışanların yetenekliliği, yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı, yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi, örgütsel yapı, yönetimin yetki ve sorumluluğu dağıtma ve çalışanları organize etme ve geliştirme biçimi ile yönetim kurulunun özen ve yönetimidir.<sup>57</sup>

İç kontrol sisteminin başarılı olması için uygulanması gereken kontrol ortamı prensiplerini şu şekilde sıralayabiliriz<sup>58</sup>:

**a) Dürüstlük ve etik değerler:** Dürüstlük ve etik değerler işletmenin etik ve davranış standartları ile uygulamada bunların çalışanlara nasıl bildirildiği ve desteklendiği ile ilgilidir. Bir işletmenin amaçları ve bunların gerçekleştirilme şekilleri, yapılan tercihler, değer yargıları ve yönetim biçimlerine bağlıdır. Davranış standartlarına dönüştürülen bu tercihler ve değer yargıları, yönetimin dürüstlüğünü ve etik değerlere bağlılığını yansıtır. İşletmenin itibarı her şeyden önemli olduğundan davranışla ilgili kurallar yasalara eksiksiz uymanın daha ötesinde olmak zorundadır. İç kontrollerin etkililiği, kendisini yaratan, yöneten ve gözeten çalışanların etik değerleri ve dürüstlüğünün üstüne çıkamaz. Zira yazılı davranış kurallarının varlığı, çalışanların kuralları anladığının kanıtı olsa bile, uygulanacağını garanti etmemektedir. Bu nedenle etik değerler sadece anlatılmamalı, neyin yanlış neyin doğru olduğu ile ilgili danışmanlık verilmeli ve yönetim, kendi hareket ve davranışlarıyla örnek

<sup>57</sup>ALİKADIOĞULLARI, a.g.t., s.44.

<sup>58</sup>COSO, Issues Updated Internal Control-Integrated Framework and Related Illustrative Documents, Altamonte Springs, 2013, s. 1.

olmalıdır<sup>59</sup>.

**b) Çalışanların yetenekliliği:** Yetenek, bir çalışanın işini başarabilmesi için gerek duyulan bilgi ve becerilerdir. Çalışanların yetenekliliği, belli işler için yönetimin yeteneklilik düzeyini belirlemesini içermektedir. Yönetim, her görev için gerekli olan yetenek seviyesini belirlemeli ve bu yönde iyi bir insan kaynakları politikası belirleyerek yetenekli ve güvenilir çalışanların işletmede uzun yıllar çalışmasını sağlamalıdır<sup>60</sup>.

**c) Yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı:** Yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin icradan bağımsız olması, üyelerinin deneyimleri ve kişilikleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır. Her ne kadar yönetim kurulu iç kontrol sorumluluğunu yönetime vermiş olsa da, kurulun, yönetimce oluşturulan iç kontrollerin düzenli olarak bağımsız değerlendirmelerden geçmesini sağlama görevi devam etmektedir. Faal ve tarafsız bir yönetim kurulu, yönetimin mevcut kontrolleri önemsememesi olasılığını da azaltır. Kurul, gözetim faaliyetinde kendisine yardımcı olmak üzere finansal raporlama sürecini gözetme sorumluluğu verilmiş bir denetim komitesi oluşturur. Denetim komitesi iç ve bağımsız denetçilerle iletişimi sağlar. Denetim komitesinin yönetimden bağımsız olması ve finansal raporlama konularında bilgi sahibi olması, iç kontrolleri ve yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloları etkili biçimde değerlendirebilmesi açısından önemlidir<sup>61</sup>.

COSO 2013 yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu ilkesiyle ilgili odak noktalarını daha basit olarak şöyle sıralamıştır:

- İç kontrolün gelişiminin ve performansının izlenmesi sorumluluğunun yönetim kurulunda olması

- Yönetim kurulunun gerekli uzmanlığı sergilemesi

- Yönetim kurulunun bağımsız hareket etmesi

- Yönetim kurulunun iç kontrol sistemini izlemesi

**d) Yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi:** Yönetim, faaliyetleri aracılığıyla iç kontrolün önemi hakkında çalışanlara açık sinyaller gönderir. Yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi işletmenin risk kabulünü ve yönetim şeklini etkiler. Yönetimin finansal

<sup>59</sup>MCNALLY, J. Stephen, The 2013 COSO Framework&SOX Compliance, One Approach to An Effective Transition, COSO, 2013, s.5.

<sup>60</sup>ACINDI, a.g.t., s.25.

<sup>61</sup>YILANCI, a.g.e., ss.78-79.

raporlamaya karşı tutumu, mevcut alternatif muhasebe usullerinden tutucu ya da girişken olanların seçilmesi, dürüstlüğü, geliştirilen muhasebe tahminleri konusundaki tutuculuğu, veri işlemeye karşı tutumu ve muhasebe ve personel konularındaki tavrı yönetimin felsefesi ve çalışma biçiminin diğer unsurları olarak sayılabilir<sup>62</sup>.

**e) Örgütsel yapı:** Örgütsel yapı, mevcut yetki ve sorumluluk alanlarını tanımlar, uygun bir raporlama sistemi kurar ve amaçların başarılması için gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrol edilmesini ve gözlemlenmesini sağlar. Bu nedenle; her işletme büyüklüğüne ve faaliyet yapısına bağlı olarak kendi gereksinimlerine uygun bir örgütsel yapı geliştirir<sup>63</sup>.

**f) Yetki ve sorumlulukların dağıtımı:** İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yetki ve sorumlulukların dağıtılması, raporlama ilişkilerinin belirlenmesi ve yetkilendirmeye ilgili protokollerin yapılması gerekir. İş tanımları, anahtar personelin bilgisi, deneyimi ve görevlerin yerine getirilmesi için sağlanan kaynak kontrol ortamını etkiler. En önemli zorluk amaçlara ulaşmak için ne kadar yetkinin verileceğini belirlemektir ve bu da risk algısıyla ilişkilidir<sup>64</sup>.

COSO, 2013 örgütsel yapı ve sorumluluk verme ilkesiyle ilgili odak noktalarını daha basit olarak şöyle sıralamıştır:

- Kurumun tüm birim ve faaliyetlerinin göz önünde bulundurulması
- Raporlama ilişkilerinin kurulması
- Kurum yönetici ve çalışanları ile destek hizmeti veren kuruluşların yetki ve sorumlulukların belirlenmesi

**g) İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları:** İşletme faaliyetlerinin etkin şekilde yürütülmesi, şirket performansın artırılması, belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmada çalışanların verimliliklerini arttırmak, çalışma ortamlarını geliştirmek, alınacak personelin kalitesini arttırmak için insan kaynaklarının uygulamış olduğu politikalar ve stratejiler büyük önem teşkil etmektedir.

COSO 2013'te insan kaynakları ilkesiyle odak noktalarını daha basit olarak şöyle sıralamıştır:

- Politika ve prosedürler oluşturulması

<sup>62</sup>PEHLİVANLI, a.g.t..s.35.

<sup>63</sup>ACINDI, a.g.t.. s.27.

<sup>64</sup>YILANCI, a.g.e., ss.80-81.

- İhtiyaç duyulan uzmanlıkların belirlenmesi ve kadronun ilgili uzmanlarla takviye edilmesi

- Nitelikli çalışanları kuruma çekecek, çalışanların gelişimini sağlayacak ve uzman kadroyu kurumda tutacak yaklaşımların benimsenmesi

- Başarıya ulaşmak için gerekli olan planlama ve hazırlıkların yapılması

Yönetim, dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılığı arttırmayı amaç edinmeli, kontrol faaliyetlerinden bağımsız olmalı ve iç kontrolün performansını ve gelişimini yakından takip etmeli, hedeflere ulaşılması için raporlama ilişkilerini, yetki ve sorumluluklarını ve ihtiyaç duyulan yapıları belirlemeli kurumun amaçlarını gerçekleştirecek uzman personeli istihdam etmeli ve gelişmelerini sağlamalıdır.

Kontrol ortamı biçimsel olmayan ve çoğunlukla fiziksel varlığı olmayan etik, dürüstlük, yönetim felsefesi gibi esnek kontroller ile örgütsel yapı, rol ve sorumlulukların paylaşılması gibi daha biçimsel kontrolleri içerir. Kontrol, şekil2’de görüldüğü gibi diğer iç kontrol bileşenlerine zemin oluşturmakta, diğer bileşenleri etkilemektedir.

### **1.6.1.3. Risk Değerlendirme**

COSO piramidine baktığımız zaman iç kontrol standartların ikincisi risk değerlendirmedir. Kurumun içerisinden veya dışarisından kaynaklanan risklerle karşı karşıya olan her işletme, farklı düzeylerde, birbiriyle bağlantılı ve iç tutarlılığı olan amaçlar belirlemeli, bu amaçlara ulaşmada yapması gereken doğruları gösteren önemli başarı faktörleri tespit etmeli, amaçlara ulaşma yolunda karşılaşılabilecek riskler belirlenmeli ve riskleri analiz ederek yönetilmeleri için gerekli önlemleri almalıdır<sup>65</sup>. Amaçların belirlenmesi, yönetimin önemli başarı faktörlerine yoğunlaşmasına ve performans ölçümüne yönelik ölçütlerin tanımlanmasına olanak sağlar.

Ekonomik, endüstriyel ve yasal koşullar sürekli değiştiğinden; değişimle birlikte ortaya çıkan özel riskler tanımlanmalı, değişen koşullarla ilgili faaliyetler ve

---

<sup>65</sup>YILANCI, a.g.e, s.93.



olaylar hakkında bilgiler değerlendirilerek ve karşılaşılan durum hakkında rapor hazırlanarak risk ortamının belirlenmesine ve karşılaşılan senaryoya uygun davranılmasına yönelik etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır<sup>66</sup>.

Yönetim; önceki amaçlara ulaşmada başarısızlık, personel kalitesi, işletme faaliyetlerinin coğrafi olarak dağınıklığı, ana faaliyetlerin karmaşıklığı ve önemi, yeni bilişim teknolojilerinin uygulamaya konulması gibi riskin ortaya çıkmasına sebep olan etkenleri belirlemelidir. Belirlenmiş olan bu riskin ne kadar önemli olduğunu tahmin etmelidir. Yönetim, riskin gerçekleşme olasılığını değerlendirmeli ve riski kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almalıdır.

Denetçiler, yöneticileri ve çalışanları risk değerlendirme yordamları hakkında eğitebilirler, risklerin tanımlanması ve yönetilmesi toplantılarında yardımcı olabilirler ve değerlendirme sürecinde kullanmak üzere işletmede ortak bir risk dili oluşturulmasına katkıda bulunabilirler<sup>67</sup>.

2013 yılında COSO'nun yayınladığı "İç kontrol-Entegre Çerçeve" adındaki raporda risk değerlendirmesiyle yapılan değişiklikler<sup>68</sup>:

- Kurumun amaçlarıyla bağlantılı riskler belirlenmesine ve değerlendirmesine imkân verecek şekilde açık ve net olarak belirlenmelidir.
- Risklerin yönetilmesi noktasında karar alınırken kurum çapında amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek nitelikte riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Risklerin kurum, iştirak, birim ve faaliyet bazında, iç ve dış faktörlere göre değerlendirmelidir.
- Kurum, riskleri belirlerken değerlendirme aşamasında suistimal yani hileli riskleri belirlemelidir. Teşvik ve baskılar, risklerin oluşma olasılıkları, suistimale yola açan veya haklı gösteren tutum ve gerekçeler değerlendirilmelidir.
- İç kontrol sistemini etkileyebilecek derecede önemli değişiklikler belirlenmelidir. Dış çevredeki, işin yapılışında ve yönetimin iç kontrole bakış açısında meydana gelen değişikliklerin değerlendirilmesi gerekir.

Risk değerlendirme, yönetimin riskleri nasıl yönetebileceği konusunda bir esas

<sup>66</sup>COSO Report, a.g.e. s.29.

<sup>67</sup>KULAK, a.g.t., s. 56.

<sup>68</sup>COSO, a.g.f., a.g.e. s.12.

oluşturmak üzere, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri belirleyen, analiz eden dinamik ve interaktif bir süreci içermektedir<sup>69</sup>.

#### 1.6.1.4. Kontrol Faaliyetleri

COSO piramidinde görüldüğü üzere; risk değerlendirilmesinden sonraki bileşen kontrol faaliyetleridir. Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşırken karşılaştığı riskleri belirlenmesinde gerekli tedbirleri alınmasına yardımcı olmakta, işletmenin işlem ve faaliyetlerini açık ve net bir şekilde belirlenmesi, onaylanması, varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontrolünü ve faaliyetlerin bağımsız bir şekilde gözden geçirilmesini sağlamakta ve işletmenin her kademesinde kendini göstermektedir<sup>70</sup>.

Uygun olmayan davranışların (hile) ve hataların önüne geçmek üzere denetçilerin de özel önem verdiği, görevlerin yeterli biçimde ayrılması kapsamında varlıkların fiziksel korunmasının muhasebeden, işlem yapma yetkisinin ilgili varlıktan, operasyonel sorumluluğun kayıt tutma sorumluluğundan ve son olarak bilgi işlem görevlerinin son kullanıcı birimlerden ayrılması gerekmektedir<sup>71</sup>.

Tüm varlıkların ve işlemlerin düzgün biçimde kontrol edilmesi ve kayıt altına alınması konusunda güvence sağlamak için işlemlerin basit ve anlaşılır olmalı, belge veya kayıtların kontrol edilmesi için yeterli kayıt ve belgelendirme sistemi oluşturulmalı, varlıkların ve kayıtların korunması için gerekli fiziki kontroller yapılmalıdır<sup>72</sup>.

Kontrol faaliyetleri bağımsız olarak ve sık sık gözden geçirilmelidir. Çalışanların performansları izlenerek değerlendirilmelidir. Görevlendirilmeler minimum maliyetler gerçekleştirilmelidir.

COSO raporuna göre; kontrol eylemleri ile risk değerlendirme arasında çok açık bir ilişki vardır ve aralarında entegrasyon sağlanmalıdır. COSO'nun risk çerçevesi, girdilerin bütünlüğünün, doğruluğunun, yetkilendirmesinin, zamanındalığının ve

<sup>69</sup>YILANCI, a.g.e.. s.93.

<sup>70</sup>COSO, Internal Control: Integrated Framework American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey, 1990, s.49.

<sup>71</sup>KULAK, a.g.t, s.56.

<sup>72</sup>YILANCI, a.g.e, ss.,106-107.

muhafazasının analiz edilmesi, işlemlerin süreç ve sonuçlarının analiz edilmesi ve SWOT (Güçlü ve zayıf yönler, Fırsatlar ve tehditler- Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats) analizi de kontrol faaliyetlerinin kurulmasında amaçları, riskleri ve kontrolleri analiz eden bir matris sunar<sup>73</sup>. Yönetim, bu matrise göre ihtiyaç duyulan eylemleri uygulamaya koyacaktır. Bu eylemler kontrol eylemleri üzerine odaklanacağı hizmetlerdir<sup>74</sup>.

COSO 2013 yılında yapılan değişikliklerde kontrol eylemleriyle ilgili yapılan düzenlemeler şunlardır<sup>75</sup>:

- Kurum amaçlarına ulaşılmasını engelleyecek nitelikteki risklerin etkisinin azaltılmasına katkı sağlayacak kontrol faaliyetlerini belirlemeli ve uygulamalıdır. Kontrol faaliyetleri risk değerlendirmesi bileşeniyle uyumlu olarak yürütülmelidir. Kuruma özgü nitelikler göz önünde bulundurularak düzenlemeyle ilgili iş süreçleri belirlenmeli, uygulanacak kontrol faaliyetleri kimler tarafından yerine getirildiği dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

- Amaçlara ulaşmaya çalışmak için kullanılan teknolojinin kontrol faaliyetlerini belirlemeli ve geliştirmelidir. İş süreçlerinde uygulanan teknolojiyle kontrol faaliyetleri yapılmalı, ihtiyaç duyulan yeni teknolojiler satın alınmalı ve bu yeni teknolojiye göre kontrol faaliyetleri oluşturulmalıdır.

- Kontrol faaliyetleri politika ve prosedürlerde belirtildiği şekilde süreç içine yerleştirilmelidir. Kontrol faaliyetlerinin zamanında yerine getirilmesi, zamanında düzenlemelerin yapılması ve belirli aralıklarla kontrol faaliyetlerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

#### **1.6.1.5. Bilgi ve İletişim**

İç kontrolün dördüncü temel unsuru bilgi ve iletişimdir. COSO piramidinde görüldüğü üzere; etkin bir iç kontrol yapısı kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler

<sup>73</sup>KULAK, a.g.t., s.s.57-58.

<sup>74</sup>ALİKADIOĞULLARI, a.g.t., s.55.

<sup>75</sup>COSO, a.g.f. s.13.

anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır<sup>76</sup>. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir<sup>77</sup>.

İşletmenin kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi için yönetimin her kademesinde etkili bir biçimde bilginin iletilmesi gerekmektedir. Bu noktada; COSO'nun bilgi ve iletişim kavramı sadece içeride üretilen verileri değil, karar verme ve dış raporlama için gerekli dış olayları, faaliyetleri ve koşulları da kapsamalıdır<sup>78</sup>.

Bilgi sistemleri, hem şirket içi hem de şirket dışı olaylarla, işletmenin yürütülmesini ve kontrolünü mümkün kılacak faaliyetlerle, finansal raporlamayla ve yasalara uygunlukla ilgili bilgiler içeren raporlar üreterek çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak bir biçimde ve sürede belirlemeli, elde etmeli ve iletmelidir<sup>79</sup>.

İç kontrol sistemiyle tüm çalışanlar, tepe yönetiminden kontrol sorumluluklarının ciddi biçimde ele alınması gerektiğine dair açık bir mesaj almalıdır<sup>80</sup>. İç kontrol sistemi içindeki rollerini ve kendi bireysel faaliyetlerinin başkalarının işleriyle nasıl ilişkili olduğunu çalışanlar anlamalıdır. İşletme içerisinde farklı düzeylerde bilgi alışverişinin ve işletme dışındaki müşteriler, tedarikçiler, yasal düzenleyiciler ve pay sahipleri ile olan etkili bir iletişimin oluşturulmalıdır<sup>81</sup>. İç kontrol sistemiyle yukarıda gerçekleştirilen şartlarla yönetimin etkili ve güçlü uygulamaları gerçekleşmektedir.

İşletmenin faaliyetlerinin ve performanslarının izlenmesi ve sonuçlarının raporlanması, sistemin ürettiği bilgi kalitesinin artması ve tüm bu faaliyetlerin sonucunda yönetimin etkili kararlar alabilmesi, iç kontrol sisteminin düzenli ve etkin şekilde sağladığı bilgi ve iletişimle gerçekleştirilmektedir. Böylelikle; özellikle

<sup>76</sup>İNCE, Serkan, Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrol Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.69.

<sup>77</sup>BÜMKO, İç Kontrol: COSO Hakkında. <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>, (Erişim tarihi:20.11.2015).

<sup>78</sup>YILANCI, a.g.e., s.115.

<sup>79</sup>BASKICI, Çiğdem, İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012,s.35.

<sup>80</sup>INTOSAI GOV 9100, Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretaria, Copenhagen Denmark, 2004, s.88.

<sup>81</sup>CAN, a.g.e., s.63.

faaliyet ve finansal raporlama sorumluluğu olan çalışanlar, üst yönetimden iç kontrol sorumluluklarının daha ciddiye alınması yönünde açık bir mesaj almalı, görevlerini yerine getirirken beklenmedik bir durumla karşılaştıklarında sadece olayın kendisine değil olayın sebebine de dikkat etmeli ve diğer çalışanların görevleriyle ilişkisini bilmelidir<sup>82</sup>.

COSO 2013 çerçevesindeki bilgi ve iletişim unsuruyla ilgili yapılan değişiklikler şunlardır:

- Kurum, iç kontrolün diğer bileşenlerin işleyişini desteklemek amacıyla faaliyetleriyle ilgili, kaliteli bilgiyi temin etmeli, üretmeli ve kullanmalıdır. Bilgi ve ihtiyaçlar belirlenmeli, iç ve dış kaynaklar toplanmalı, uygun veya ilgili veriler sisteme uygun olarak işlenmeli, sürecin her aşamasına bilgi kalitesi muhafaza edilmeli, maliyet ve faydaları göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.

- Amaçlar ve iç kontrol sorumluluklarını da içerecek bilgiler kurum çalışanlarıyla paylaşılmalıdır. Bilgi kurum içerisinde ilgili kişilere iletilmeli, yönetim ve yönetim kurulu arasında iletişim kurulmalı, kurum içerisinde farklı iletişim kanalları oluşturulmalı, sisteme uygun iletişim kanalları belirlenmelidir.

- İç kontrol bileşenlerinin işleyişini etkileyen hususlar kurum dışındaki ilgili taraflara iletilmelidir. Kurum dışından girdi almaya yönelik iletişim kanalları oluşturulmalı ve dışarıdan gelen değerlendirmeleri yönetim kuruluna iletilmelidir.

#### **1.6.1.6. İzleme/Gözleme**

İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, tasarımının, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>83</sup>.

İzlemenin amacı, işletmelerdeki mevcut iç kontrol yapısının uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığı, doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve etkili olup

<sup>82</sup>COSO, a.g.f., s. 8.

<sup>83</sup>BÜMKO, İç Kontrol: COSO Hakkında., <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>. (Erişim Tarihi:20.11.2015)

olmadığına karar vermektir<sup>84</sup>. İç kontrol sistemleri zaman içerisinde dış etkenlerin değişmesi, alınan yeni personeller, yeni sistemler, usuller ve diğer unsurlar nedeniyle etkinliğini yitirebilir<sup>85</sup>.

Yönetim, kontrolleri istediği düzeyde işleyip işlemediğine, dinamik bir ortamda iç kontrolün performansının kalitesini sürekli izleyebilmekte ve değerlendirebilmektedir<sup>86</sup>. Sürekli izleme, işletmenin faaliyetlerini yerine getirirken gerçekleştirilen bütün iç kontrol süreciyle eşgüdümlü ve değişen yönetim ve gözetim faaliyetlerinin bütünü olup bağımsız değerlendirmelere yardımcı olmaktadır<sup>87</sup>. İç kontrol eksiklikleri alternatif yollarla ve organizasyon dışındaki kişilere rapor edilebilmeli, ciddi sorunlar var ise tepe yönetime ve yönetim kuruluna raporlanabilmelidir. Sürekli izleme kavramı bütün iç kontrol sürecinin eşgüdümünü ve koşullar değiştikçe bu sürecin de değiştirilmesini kapsamaktadır. Sürekli izleme, değişen koşullara dinamik olarak tepki verdiği için gerçek zamanlı olarak yürütülür ve işletmede yerleşik olduklarından bağımsız değerlendirmeler ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen yordamlardan daha etkilidirler. Bağımsız değerlendirmeler olaydan sonra yer aldığı için, sürekli izleme ile problemler daha hızlı belirlenebilir.

Bağımsız izleme faaliyetleri, iç denetçiler, dış denetçiler veya danışmanlık firmaları tarafından yapılan, belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan izleme faaliyetleridir. Bağımsız izleme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı, risk değerlendirmesine ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır<sup>88</sup>.

İzleme/gözleme, iç kontrolün etkili olarak işlemeye devam etmesini sağlar. Bu süreç uygun bir zaman temeline dayalı olarak kontrollerin tasarımı, işleyişi ve gerekli önlemlerin alınmasının uygun personel tarafından, mevcut iç kontrol çalışmaları, iç denetçi raporları, kontrol faaliyetleriyle ilgili özel raporlar, düzenleyici kurumlar tarafından hazırlanan raporlar, çalışanlardan alınan geri bildirimler ve müşteri şikâyetleri gibi farklı kaynaklardan gelen bilgilerin değerlendirilmesini içerir<sup>89</sup>.

COSO 2013 çerçevesinde izleme unsuru için yapılan değişiklikler şunlardır:

---

<sup>84</sup>YILANCI, a.g.e., s.123.

<sup>85</sup>ALİKADIOĞULLARI, a.g.t., s.57.

<sup>86</sup>KULAK, a.g.t., s.60.

<sup>87</sup>YILANCI, a.g.e., s.124.

<sup>88</sup>ERDOĞAN, a.g.t., s.86.

<sup>89</sup>KULAK, a.g.t., s.61.

a) Kurum iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını teyit edebilmek amacıyla sürekli veya özel değerlendirmeler planlamalı ve uygulanmalıdır. İç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olduğunun izlenmesi, iş süreçlerinde meydana gelen değişiklikleri göz önünde bulundurulmalı, iç kontrol sisteminin mevcut tasarımı ve işletimi bir bütün olarak değerlendirilmeli, değerlendirmeler yapılırken uzman personel kullanılmalıdır.

b) Kurumun iç kontrol yetersizlikleri veya eksiklikleri değerlendirilerek, uygun ve gerekliyse, üst yönetim ve yönetim kurulunu da içerecek şekilde, düzeltici aksiyonu almaktan sorumlu taraflara zamanında iletilmelidir.

### **1.6.2. COCO Modeli**

Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü 1995 yılında COSO modelini esas alarak denetçiler, hissedarlar ve yönetim kurulları için bir kontrol rehberi geliştirerek söz konusu rehberi “Kontrol Rehberi” adı altında yayımlanmış ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek amacıyla COSO modelinden daha kapsamlı bir model olarak COCO modeli ortaya çıkmıştır<sup>90</sup>. COCO, kontrolü, işletmenin amaçlarına ulaşması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak kabul etmiştir. Kontrol rehberinin amacı, yönetim paydaşları için bir çerçeve belirlemektir<sup>91</sup>.

### **1.6.3. E-SAC Modeli**

İşletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla geliştirilen, E-SAC (Elektronik sistem güvenliği ve kontrol- Electronic Systems Assurance and Control) işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan bu sistem 2001 yılından

<sup>90</sup>KURNAZ, a.g.t.. 24.

<sup>91</sup>BAKKAL, Hakan- Alper KASIMOĞLU, “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “Coso ve Coco Modeli””, Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2012.

bu yana kullanılmaktadır<sup>92</sup>.

E-SAC raporunda iç kontrol, bilgisayar sisteminin iç kontrol sisteminin kurulmasındaki önemi vurgulayarak insan faktörünü ve buna bağlı olarak organizasyon içerisindeki tüm kademelerin kolektif olarak hareket etmesiyle işletmenin hedeflerine ulaşılacağını savunmaktadır<sup>93</sup>. E-SAC Modelinin en önemli amacı, işletmelerin faaliyet gösterdikleri teknolojik ortamlarda güvenli bir şekilde faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla bu teknolojik ortamlarda yönetim ve denetim yapılmasıdır<sup>94</sup>.

#### 1.6.4. COBIT Modeli

COBIT, bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol amaçlı ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli yollar tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklı bir yaklaşımdır<sup>95</sup>. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını kullanmasını amaçlar ve verilen hizmetlerin, istenilen kalite, güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap vermesini ve bilgi teknoloji hizmetlerinden yararlananların sistemin yeterli güvenliğe sahip olup olmadığı konusunda değerlendirme yapmasını sağlamaktadır<sup>96</sup>.

<sup>92</sup>AKSOY, Tamer, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Anlatık Bir İnceleme”, Mali Çözüm Dergisi, S:73, Ağustos- Eylül, 2005, s.11.

<sup>93</sup>KILINÇ, a.g.t., s.62.

<sup>94</sup>SARI, Aslı, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.130.

<sup>95</sup>1. Çalışma Grubu, Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri, (COBIT- Control Objectives For Information and Related Technology), Sürüm 1.0. Türkiye Bilişim Derneği, Kamu-BİB, Kamu Bilişim Platformu X, 2008, s.7.

<sup>96</sup>KAYIM, Ali, İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005, s.35.



COBIT'e göre; işletme, amaçlarına ulaşmak için değişen çevre ve şartlara göre 7 unsuru vardır ve şekil 7'de gösterilmektedir. Bu kolaylaştırıcı unsurları şunlardır<sup>97</sup>:

- a) **Süreçler:** BT ilgili hedeflere ulaşmak için çıktının çeşitli türlerini üretmek ve belli amaçlara ulaşmak için yapılan uygulamalar ve aktivitelerin organize edilmesidir.
- b) **Kültür, Etik ve Davranış:** Bireysel ve organizasyonel aktiviteler çok sıklıkla hafife alınmasına karşın; yönetim ve idari faaliyetlerde önemli başarı faktörleridir.
- c) **Örgütsel Yapılar:** Faaliyetler, politikalar ve kurumsal düzenlemeler kurumlarda ve işletmelerde önemli karar verme araçlarını temsil etmektedir.
- d) **Bilgi:** Faaliyeti devam eden ve iyi organize edilmiş örgütlerde bilgi gereklidir; fakat bilgi operasyonel düzeyde çok sıklıkla kullanılan bir girdidir.
- e) **İlke ve Politikalar:** Bu kolaylaştırıcı faktörler günlük yönetimleri pratik bir rehber haline dönüştürmek için bir araçtır.
- f) **Beceri ve Yeterlilikler:** Bu davranışlar, insanlara bağlıdır ve tüm faaliyetlerin başarılı olması ve doğru kararların alınması için gereklidir.
- g) **Hizmet Yetenekleri:** Bu kolaylaştırıcı altyapısı, teknoloji ve bilgi işleme ve hizmetleri ile kurumsal sağlayan uygulamaları içerir.

**Şekil-4:** COBIT'in Kolaylaştırıcı Unsurları



**Kaynak:** MOELLER, Robert R..a.g.e. s.256.

<sup>97</sup>MOELLER, Robert R., Wiley Corporate F&A: Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework, John Wiley & Sons, Incorporated, Somerset, NJ USA, 2013, ss. 250-251.

Her bir kolaylaştırıcı unsurların uygulanışı, işletmelerin içinde bulunduğu kültür ve kültürün getirdiği davranışlarda meydana gelen değişimleri de içine alan belirli zorluklar ele alınarak değerlendirilmelidir. COBIT çerçeve ise, yönetim faaliyetlerinin işletmenin içinde bulunduğu kültür ve davranışlardaki farklılıklara göre sorumluluklar alacağını vurgulamaktadır. Fakat yönetim, etkin bir yönetim faaliyetiyle bu durumu değerlendirmelidir. Bu da; COBIT'in iç kontrol süreçlerinde gerçek gücünü gösterecektir.

### 1.6.5. Kamu Sektöründe İç Kontrol Uygulamaları

Yirminci yüzyılın sonlarından itibaren tüm dünyada özel sektörde uygulanan "iyi yönetim" anlayışı hükümetlerin de odak noktası olmuş ve bu yüzden kamuda performans artışını sağlayacak mekanizmalar hayata geçirilmiştir. Bu doğrultuda, kamuda daha kaliteli hizmetin sağlanması amacıyla hesap verebilirlik, saydamlık, esneklikler sağlanarak yetki ve sorumlulukların devri, sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme anlayışı ile vatandaş beklentilerinin karşılanması ön plana çıkan unsurlar olmuştur<sup>98</sup>.

Ülkelerin hedeflerine ulaşmasında etkin görev üstlenen kamu yöneticileri, ihtiyaçlara cevap verebildikleri ve yeni düzenlemelere uyum sağladıkları sürece başarılı olabilecekleri düşüncesini benimsemektedir<sup>99</sup>.

Kamu sektöründe daha kaliteli hizmet vermek amacıyla başta INTOSAI, GAO ve AB gibi önde kuruluşlar düzenlemeler yapmıştır. Uluslararası alanda önde gelen bu önemli kurumların yapmış olduğu düzenlemeler ve küreselleşmenin etkisi, Türkiye'de kamu sektöründe iç kontrol sisteminin uygulanmasını zorunluluk haline getirmiştir.

<sup>98</sup>MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Kamu İç Kontrol Rehberi (Taslak), s.1. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>. (Erişim Tarihi:12/12/2015).

<sup>99</sup>NARDEMİR, M. Seda, İç Kontrol Yapısının Kurumsal Yönetim İle İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s.94.

### 1.6.5.1. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu bir teşkilat olan INTOSAI, 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup<sup>100</sup>, üye sayısı günümüzde 191'e ulaşmıştır<sup>101</sup>.

INTOSAI uluslararası standart ve rehberlerin geliştirilmesinde etkin bir rol oynamakta, bu alanda özel sektörü temsil eden ve standart oluşturmada saygın bir konumu bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile de işbirliğine giderek, tüm dünyada ve her sektörde (kamu-özel) geçerli olacak evrensel denetim standartlarının geliştirilmesini sağlamaya çalışmaktadır<sup>102</sup>.

INTOSAI'ye göre iç kontrol, kurumda faaliyetlerin etkin, verimli, ekonomik, sistemli ve etik kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmelidir. Kurumlarda, hesap verme sorumluluğu uygulanmalıdır. Yürürlükte bulunan mevzuata uygun hareket edilmelidir. Kamu kaynaklarının hatalı, yanlış kullanılmasını, kaybolmasını, zarar görmesini engellemelidir. Tüm bu amaçların gerçekleştirilmesinde engel oluşturabilecek riskleri tespit eden, kurum misyonuna ulaşırken personelinden, iç ve dış paydaşlarından ve yönetiminden etkilenen bütünleşik bir süreç olarak tanımlamaktadır<sup>103</sup>.

İç kontrol sistemi, kurumun aşağıdaki hedeflere ulaşmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir<sup>104</sup>:

- Kurumun işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli, etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi,
- Kaynakların savurganlıktan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin talimatlarına uyulması,

<sup>100</sup>ALİKADIOĞULLARI, a.g.t., s.65.

<sup>101</sup>INTOSAI, Membership List, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>. (Erişim tarihi: 10/01/2016).

<sup>102</sup>ŞAFAKLI, Okan Veli, "KKTC ve AB'de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi", İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Türk Dünyası Kırgız- Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Akademik Bakış Dergisi, Sayı:20, Mayıs-Haziran 2010, ss.4-5.

<sup>103</sup>ERSÖZ, a.g.t., s. 132.

<sup>104</sup>ALİKADIOĞULLARI, a.g.t., ss.65-66.

- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

### **1.6.5.2. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GAO) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

GAO, Amerikan halkının çıkarları için federal hükümetlerin hesap verebilirliğini ve performansının artırılmasında ABD kongresinin anayasal sorumluluklarını yerine getirmesini destekleyen bir kuruluş olup ABD kongresinin soruşturma kolu olarak faaliyet göstermektedir.

GAO'nun hazırladığı kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün oluşturulması, yolsuzluk, israf, suistimal ve kötü yönetim riskinin yüksek olduğu yönetim ve performans alanlarının belirlenmesi amacıyla genel bir çerçeve sunmaktadır<sup>105</sup>.

GAO'nun hedefleri<sup>106</sup>;

- Kongre ve Amerikan halkına federal politikalar, programlar ve aktiviteler hakkında zamanında, kaliteli ve güvenilir bilgi sağlamak,
- 21. yüzyıl ihtiyaçlarını karşılamak üzere hükümete gerekli dönüşümü sağlamaya yardımcı olmak
- Federal hükümetin diğer birimlerine ve profesyonel hizmet örgütlerine örnek teşkil etmektir.

### **1.6.5.3. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Avrupa Birliği, hükümetlere, gelir ve harcamacı kamu idarelerinde bir kontrol ortamı oluşturmaları konusunda PIFC (Kamu İç Mali Kontrolü-Public Internal Financial Control) yaklaşımını kendine rehber edinmiştir<sup>107</sup>. Kamu iç mali kontrolü, mali yönetim ve kontrol (yönetimsel hesap verilebilirlik), fonksiyonel olarak bağımsız

<sup>105</sup>GAO, Standards for Internal Control in the Federal Government, United States, 1999, s.1. <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>. (Erişim Tarihi:03/03/2016).

<sup>106</sup>WALKER, Dawid M, "Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı", (Çeviren:Müslüm PARLAK), Sayıştay Dergisi, Sayı:58, Temmuz-Eylül 2005 s.140.

<sup>107</sup>EUROPEAN COMMISSION, Welcome to the World of PIFC, Brussels, 2006, s.1. [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf), (Erişim Tarihi: 20.01.2016).

iç denetim ve bu iki bileşene yönelik standartlar ve metodolojiler geliştirmesi için merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır<sup>108</sup>. Merkez Uyumlaştırma Birimi, mali yönetim ve kontrol ve iç denetim alanlarında yeterli düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslararası alanda kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayalı mali yönetim, kontrol ve iç denetim sistemlerinin geliştirilmesinden sorumludur<sup>109</sup>.

Mevcut yapı içerisinde var olan sorunlara çözüm bulmak ve kaynakları etkili bir şekilde kullanmak, kamu görevlilerin kendi faaliyetlerinden ötürü sorumluluk alma konusunda teşvik ederken prosedürleri daha basitleştirmek, hızlandırmak ve şeffaflaştırmak için 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından eylem planı olarak oluşturulan White Paper (Komisyon'un Reformuna Yönelik Beyaz Kitap) yayımlanmıştır<sup>110</sup>. Bu raporun birinci kısmı; politik önceliklerin belirlenmesi ve kaynakların tahsisi hususunda reform yapılması, insan kaynakları politikalarında önemli değişiklikler yapılması ve mali yönetim sisteminin revize edilmesi şeklinde üç ana başlıktan oluşmaktadır<sup>111</sup>. Raporun ikinci kısmı; 2002 yılına kadar uzanan rapora ilişkin uygulamalardan oluşmuştur. Raporun beşinci bölümünde; mali işlemlerle ilgilenen kişilerin görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği belirtilerek mali yönetim, kontrol ve denetim sistemlerinin ciddi bir şekilde gözden geçirilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır<sup>112</sup>.

Avrupa Birliği'nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi COSO modelini esas almaktadır<sup>113</sup>. Avrupa Birliği yetkilileri, COSO modelindeki beş unsurun üye ülkelerde uygulandığını varsaymaktadır.

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve gözetim

<sup>108</sup>DOĞMUŞ, M. Didem, Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2010, s.13.  
<http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20C4%B0nceleme%20Serisi/Avrupa%20Birli%C4%9Finde%20C4%B0C3%A7%20Denetim%20Sistemi.pdf>. (Erişim Tarihi: 22.01.2016).

<sup>109</sup>ONUR, Aysenur, Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Avrupa Birliği Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010 s.2.

<sup>110</sup>DOĞMUŞ, a.g.e., ss.44-45.

<sup>111</sup>İNCE, a.g.t.. s.78.

<sup>112</sup>DOĞMUŞ, a.g.e., s.45.

<sup>113</sup>İNCE, a.g.t., s.80.

ana başlıkları altında yirmi dört adet standarttan oluşmaktaydı. Bu standartlar 2007 yılında yayımlanan "İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve" adlı Tebliğinde yeniden değerlendirmeye tabi tutulmuş, misyon ve değerler, insan kaynakları, planlama ve risk yönetim süreci, operasyonlar ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve mali raporlama, değerlendirme ve denetim adlarıyla altı temel başlık altında gruplandırılmıştır. Standartlarda var olan karışıklıklar giderilerek ve tüm alanlar bu yeni standartlara göre gruplandırılarak standartlar rasyonelleştirilmiş ve standartlar 24'ten 16'ya düşürülmüştür<sup>114</sup>.

Avrupa Komisyonu'nca uygulanan iç mali kontrol sistemi, ülkeler için mutlak bir örnek teşkil etmemektedir. Kamu iç mali kontrol sistemi, reformlara ve gelişmeye sürekli açık bir alan olarak nitelendirilmektedir. Buna ek olarak, Avrupa Birliği'nin genişleme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu ön plana çıkmış; bu gelişmeye paralel olarak, aday ülkelerde mali kontrol alanına ilişkin kurumsal ve ilkesel yapının gözden geçirilmesi, aksayan ve iyi işleyen yönlerinin ortaya çıkarılması büyük önem arz etmeye başlamıştır<sup>115</sup>.

AB ülkelerinde uygulanan iç mali kontrol sistemleri, iki temel grup altında toplanabilir. Birinci grup; iç mali kontrol sisteminin, kurumdan bağımsız olarak ayrı bir kurum tarafından yapılan Fransa, Portekiz gibi ülkelerde uygulanmış olan "third party *ex-ante* yaklaşım" olarak adlandırılmaktadır. Uygulamadaki amaç; daha bağımsız ve tarafsız olarak kontrolün yapılmasıdır. Diğer temel grup ise; her bir kurumun kendi bünyesindeki kontroller aracılığıyla yürütülen, tüm sorumluluğu üstlenen ve böylelikle performans denetiminde de başarılı olacağı düşünülen İngiltere, Hollanda gibi ülkelerde uygulanan "Yönetim Sorumluluğu (management responsibility)" anlayışıdır<sup>116</sup>.

Birbirinden farklı kamu mali kontrol sisteminin görüldüğü bu yaklaşımlardan *ex-ante* yaklaşım Türkiye'de uygulanmaktadır. Uygulanan bu iki farklı sistemde

<sup>114</sup>COMMUNICATIÖN OF THE EUROPIAN COMMISSION, İç Kontrol Standartları Revizyonu ve Temel Çerçeve, s.6.

<https://www.maliye.gov.tr/Internal%20Control/European%20Union%20Internal%20Control%20Standards.pdf>. (Erişim Tarihi: 24.01.2016).

<sup>115</sup>ACAR, Pınar, Avrupa Birliği ve Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kon-pdf?0>, (Erişim Tarihi:21.11.2015).

<sup>116</sup>ACAR, a.g.t., s.5.

önemli olan; ülkelerin, işlevsel düzeyde koordinasyonu sağlayacak ve etkin bir yönetim sistemi oluşturacak uygun basamakları yaratmasıdır<sup>117</sup>.



---

<sup>117</sup>ACAR, a.g.t., s.6.

## **5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

### **2.1.KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ**

Yirminci yüzyılın sonlarından itibaren tüm dünyada hükümetlerin odak noktası, performans artışını sağlayacak mekanizmaları hayata geçirmek olmuştur. Söz konusu amaca hizmet etmek üzere ortaya atılan ‘*iyi yönetim*’ anlayışı özel sektörden sonra kamu sektöründe de rehber ilke haline gelmiştir. İyi yönetim ilkesi çerçevesinde daha kaliteli kamu hizmetinin sağlanması amacıyla hesap verebilirliğin temini, saydamlığın geliştirilmesi, yönetsel esneklikler sağlanarak yetki ve sorumlulukların devri, sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme anlayışı ile vatandaş beklentilerinin karşılanması ön plana çıkan unsurlar olmuştur<sup>118</sup>.

İyi yönetim anlayışıyla kamu hizmetinin kalitesi artmaya başlamıştır. Kalitenin artmasıyla kurumlar, hedef odaklı hareket etme; kamu kaynakları etkili, etkin ve ekonomik kullanılması ihtiyacı doğmuştur. Kamu kurumlarının organizasyon yapısında, yönetim ve kontrol süreçleriyle ilgili pek çok alanda etkili araçların kullanılmasını gerekli kılmıştır.

Ülkemizde yıllardır devam eden yapısal reform çabalarının içinde mali yönetim alanındaki reform veya değişim çalışmaları da yer almıştır. Bu çerçevede kamu mali yönetimi ve mali kontrol konusunda sürdürülen çalışmalar son yıllarda hızlandırılmıştır. Bu çalışmalar, bir yandan Avrupa Birliği’ne (AB) üyelik sürecinde mevzuat uyumunun sağlanmasıyla, diğer yandan uluslararası kuruluşlardan Dünya Bankası ve IMF ile yapılan anlaşmalarla birlikte önemli ölçüde sonuçlandırılmıştır<sup>119</sup>.

Kamu mali yönetim sistemimiz, 1927 yılında çıkarılan 1050 Sayılı MUK’la (Muhasebe-i Umumiye Kanunu) düzenlenmeye başlamıştır. MUK, kamu mali yönetimi düzenleyen temel kanun olarak günümüze kadar çok az sayıda değişikliklere

<sup>118</sup>MALİYE BAKANLIĞI, a.g.rh.

<sup>119</sup>ARCAGÖK, M.Sait- Bahadır, YÖRÜK, Esin, ORAL- Umut, KORKMAZ, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası, Sayı:18, 2004, s.3.



uğrayarak yürürlükte kalmıştır. Ancak; kamu mali yönetim alanında yapılan çalışmalar sonucunda, MUK'un günümüz şartlarına göre, AB ve uluslararası alanda yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Bu sebepten dolayı 24/12/2003 tarihinde KMYKK (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu)<sup>120</sup> yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesi, kamu mali yönetiminde gelişen ve değişen çevre şartlarına uygun çok büyük bir gelişmedir.

Çalışmamızın bu bölümünde KMYKK kapsamında yer alan kuruluşların KMYKK öncesi denetim faaliyetlerinin durumu, KMYKK'yı ortaya çıkaran nedenler ve bütçenin kapsamının genel yönetim çerçevesine uygun olarak genişletilmesi, yeni bütçeleme sürecinde orta vadeli bir yaklaşımın (çok yıllık bütçeleme) benimsenmesi ve performans esaslı bütçelemeye geçilmesi gibi<sup>121</sup> KMYKK'la getirilen yenilikleri incelemeye çalışacağız.

### **2.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Faaliyetlerinin Genel Durumu**

1980'li yıllarda gelişmekte olan ülkelerde yapılan yapısal reformlar, Türkiye'de uygulanmakta olan ithal ikameci ve içe dönük gelişme stratejilerini etkilemiştir. Bu yıllardan itibaren serbest piyasa mekanizması ve rekabete dayalı bir strateji içinde dış açılma hedefi benimsenmiştir. 1990'lı yıllarda dünyada yaşanan hızlı değişimin Türkiye'de doğru algılanmamasından dolayı Türkiye uluslararası alanda yaşanan değişime ayak uyduramamıştır.

1990'lı yıllarda yaşanan artan borç yükü, krizler ve bu krizlerden sonra uluslararası kuruluşlarla oluşturulan istikrar programları da ülkemizde kamu yönetiminde değişimi etkileyen önemli faktörlerden biri olmuştur. Ülkemiz kaynak açığını kapatmak ve piyasalara güven vermek amacıyla, uluslararası finans kurumlarına başvurmak zorunda kalmıştır. Dünya Bankası ve IMF gibi kurumlar, ağır borç yükü altında sağladığı mali destek karşılığında çeşitli yapısal değişim projelerini benimseme koşulu getirmiş, bu kapsamda kamu yönetiminin yeniden yapılanmasına ilişkin hususlar da gündeme

<sup>120</sup>5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM KONTROL KANUNU, 24/12/2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>121</sup>KESİK, Ahmet, Türkiye'de Yeni Bütçeleme Süreci, Dış Denetim, Ankara, 2010, s.1.

gelmiştir.

Dünyada ve ülkemizde yaşanan değişimler ve eğilimler, ülkemizin kamu yönetimi alanına yansıtılamamıştır. Kamu kurumlarında yeniden yapılanmaya ihtiyaç her geçen gün artmıştır. Dünyada ve ülkemizde yaşanan değişimler sonucunda oluşan bütçe, performans ve güven açığı, kamu yönetimi alanında yapılanmayı gerekli kılmıştır. Ortaya çıkan bu açıklar, değişimi gerekli hale getiren sorunlara kapsamlı bir çerçeve sunmuştur. Uzun vadeli planlamadan yoksun olunan bu çerçevede; aşırı büyüyen ve merkezileşen kamu idaresi, gelirlerini aşan harcamalara yönelmekte ve kaynakları verimli kullanmayarak bütçe açığına yol açmıştır. Kamu idaresi, halkın beklentilerini karşılayamadığından dolayı performans açığına neden olmakta, bu verimsiz yönetim süreci çeşitli yozlaşma ve yolsuzluk olaylarıyla birleşince halkın yönetime olan güveni azalmıştır.<sup>122</sup>

1990'lı yıllarda yaşanan ekonomik krizler, siyasi istikrasızlıklar ve koalisyonların varlığı, kamu mali denetiminin etkisizleşmesi, israf ve yolsuzluklar gibi iç faktörler, kamuda yönetim zafiyeti ve zafiyetten doğan psikolojik baskı oluşturmuştur. Bu dönemde; Türkiye'nin AB'ye tam üyelik hedefi doğrultusunda yönetim yapısına katılmayı hedeflediği topluluk standartlarına kavuşturma çabası içinde olmuştur. Kamu maliyesi ve borç yönetimi alanlarında yaşanan krizler de Kamu yönetimi üzerindeki baskıyı arttırmıştır.

Bu bağlamda; kamu yönetiminin yurttaş odaklı, kaliteli, etkili ve hızlı hizmet sunabilen, esneklik, saydamlık, katılımcılık, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik gibi kavramları öne çıkaran çağdaş bir anlayışa, yapıya ve işleyişe kavuşturulması gereklilik halini almıştır<sup>123</sup>.

### **2.1.2. 5018 Sayılı Kanunu Ortaya Çıkaran Nedenler**

Cumhuriyet döneminde çıkarılan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile kamu mali yönetim sisteminin temeli atılmıştır. Kanun, bazı küçük değişikliklerle

<sup>122</sup>BİLGE, Semih-Murat,KİRACI, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, ss.71-73.

<sup>123</sup>DPT, 9. Kalkınma Planı (2007-2013), 24/04/2006 tarih ve 26215 Sayılı Resmi Gazere Mükerrer Sayı.

yaklaşık doksan yıldır Türkiye’de uygulanmıştır. Aynı dönemde tüm dünyada yaşanan küresel teknolojik, ekonomik, siyasal, toplumsal ve kültürel gelişmelerden kamu yönetimi de derinlemesine etkilenmiştir. Bu bağlamda geleneksel kamu yönetiminin dayandığı varsayımlar, ilkeler, mekanizmalar ve süreçler her geçen gün ihtiyaçlara cevap vermekte zorlanmıştır<sup>124</sup>.

MUK’un uygulandığı dönem ile ilgili eleştiriler getirilmiştir. Bu dönemde; tek bir bütçe yerine daire ve idarelere bağlı olarak değişik bütçeler ortaya çıkmıştır. Oluşturulan bütçe sisteminde, plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkisi kurulamamıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının önlerini görmesini sağlayan stratejik planları, devletin fonksiyonel analizi ve dolayısıyla kamu, kurum ve kuruluşlarının görev tanımları yapılmamıştır<sup>125</sup>.

Küreselleşen ve bilgi toplumuna olma yolunda değişen bir dünyada, hiçbir ülkenin geçmiş kalıplar içinde kalmaya devam ederek kamu yönetimini geliştirmesi ve halkın beklentilerini karşılayacak hizmetleri üretmesi söz konusu değildir<sup>126</sup>. Bu açıdan bakıldığı zaman, ülkemiz de kamu yönetiminin yapılandırılmasını gerektiren faktörleri; içerden ve dışarıdan kaynaklanan faktörler olmak üzere iki ana grupta incelemek mümkündür.

Ülkemizin etkilendiği dış faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz<sup>127</sup>:

- Ekonomik serbestleşme
- Uluslararası finans kuruluşlarının etkilerini
- Dünya ölçeğinde ekonomik durgunluk ve bölgesel krizler
- Ulaşım, bilgi ve iletişimdeki değişimler
- IMF ile imzalanan 17. ve 18. Stand-by anlaşmaları ve bu anlaşmalar uyarınca verilen niyet mektupları,
- Dünya Bankası ile yapılan PFPSAL anlaşması
- Avrupa Birliğine üyelik sürecinde Birlik Müktesebatının üstlenilmesi,

<sup>124</sup>SÜMER, Ebru, Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2010, s.8.

<sup>125</sup>KESİK, Ahmet, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, Dünyadaki Gelişmeler Işığında Türk Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, 5018 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi ve Yeni Bütçeleme Anlayışının Türkiye’de Uygulanabilirliği, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s.48.

<sup>126</sup>BİLGE ve KİRACI, a.g.e., s.71.

<sup>127</sup>BAŞBAKANLIK MÜSTEŞARLIĞI, Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1,Ankara, 2003, ss.53-64.

- Devletin faaliyet alanının genişlemesi
- Kamuoyunun devletten beklentilerinin değişmesi
- Gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler arasındaki farkların artması
- Çağdaş muhasebe sistemi ve şeffaflığın önem kazanması
- Uluslararası alanda yaşanan küreselleşme çabaları

İç faktörleri ise şu şekilde sıralayabiliriz<sup>128</sup>:

- Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun Türkiye'nin İhtiyaçlarını Karşılayamaması:

- Kamu idarelerinin günün koşullarına ayak uyduramaması
- Devlet bütçesinde yaşanan sorunlar
- Mali Yönetimde İyi Yönetişim ve Saydamlığın Olmaması
- Kamu Kaynaklarının Kullanımında Etkinlik ve Verimlilik Anlayışının

Olmaması

- Harcama Sürecinde Katı Ön Kontrol ve Vize Uygulamalarının Olması

Zamanla dünyadaki kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerinde meydana gelen değişimler ve teknolojik gelişmeler yeni bir kanunu gündeme getirmiştir. 1050 Sayılı MUK çağdaş mali yönetim anlayışının gerisinde kalmış, gelişen ve değişen ihtiyaçları gideremez hale gelmiş ve eleştirilere maruz kalmıştır. Bu eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>129</sup>:

- Katma ve özel bütçeli kuruluşlar istisna tutularak sadece genel bütçeli kuruluşların bütün mallarının yönetim ve muhasebesinin yapılmamıştır.

- Bütçelerin hazırlanması, uygulanması süreçlerinde kamu idarelerine gerekli insiyatifin verilmemiştir.

- Mevcut bütçe sınıflandırması ve muhasebe sisteminin kamu gelir ve giderleri konusunda, hem mali yönetime hem de kamuoyuna istenilen bilgileri ayrıntılı olarak sunamamıştır.

- Mevcut denetim sisteminde mükerrerlik ve boşluk olması ve denetim hizmetlerinde standart oluşturmaya yönelik olarak düzenleme olmamıştır.

<sup>128</sup>YAVUZ, Esfan, Yeni Kamu Maliye Yönetimi Anlayışına Göre Stratejik Plan-Bütçe İlişkisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2011, ss.16-36.

<sup>129</sup>SÜMER, a.g.t, ss., 9-10.

- Mevcut kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun olmamıştır.

- Katı hiyerarşik ve bürokratik yapılanma olması; yetki, görev ve sorumluluk dengesi kurulamamıştır.

- Tüm mali işlemlerin bütçe içerisinde yer almamıştır.

- Planlarla bütçeler arasında yeterli bağlantı olmamıştır.

- Kamu idarelerinin sayı, tür ve fonksiyonlarında değişiklikler meydana gelmiştir.

- Sayıştay'ın denetim alanı yetersiz kalmıştır.

- Bütçe dışı harcama ve gelir elde etme usulü kullanılarak, bütçelerde olması gereken mali saydamlık ve hesap verebilirlik-sağlanamamıştır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz iç ve dış faktörler, kamu yönetimi ve kamu mali yönetim alanında yapısal reformlara olan ihtiyacı daha belirgin hale getirmiştir. 1994 krizinin ardından, kamu mali yönetim sisteminde birtakım değişikliklere gidilmesine karar verilmiş ve çeşitli birimlerin temsilcilerinden oluşan komisyonlar oluşturulmuştur. Komisyonlar çeşitli raporlar hazırlayarak dönemin siyasi iktidarına sunmuştur. Fakat yaşanan siyasi istikrarsızlık ve alınan reformların arkasında sağlam bir irade olmaması yapılan bu çalışmaların sonuçsuz kalmasına yol açmıştır.

Son yıllarda, kamu sektörü harcamalarının ve dolayısıyla vergilerin artması ile kamu sektörü kaynaklı ekonomik krizler birçok ülkede kamu mali yönetim anlayışının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda kamu hizmetlerinin kalitesinin yükseltilmesine, kaynak kullanım kapasitesinin artırılmasına, kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanmasına, siyasi ve yönetsel hesap verme mekanizmaları ile mali saydamlığın geliştirilmesine yönelik uygulamalar hız kazanmıştır<sup>130</sup>.

2000'li yılların başında yaşanan ekonomik sorunlardan sonra başlayan yeni ekonomik program kamu mali yönetim alanında yapılan ikinci bir reformdur. Böylelikle; devletin yarı mali işlerine çeki düzen vermesi, devlet borçlanması ve harcamalar üzerinde yapılan yasal düzenlemeler mali disiplinin oluşmasını

<sup>130</sup>ERÜZ, Ertan; "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma"; 23-27 Mayıs 2005, Pamukkale Üniversitesi İİBF, <http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5019,eeruzmakale1pdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi:25/01/2016).

sağlamıştır. Bu doğrultuda; Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu 1999 yılında oluşturulmuştur. 2001-2005 yılları arasında gerçekleştirilen 8. Beş Yıllık Kalkınma Planda, 2001 ve 2003 yılları arasında yapılan programlarda, Ulusal Programda, Katılım Ortaklık Belgesinde, IMF'ye verilen niyet mektuplarında Türkiye'de saydamlığın arttırılmasına çalışılmıştır. Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Plan'ında, 59. Hükümet Programında, Acil Eylem Planında ve diğer bazı çalışmalar kamu mali yönetim alanında önemli yenilikler gerçekleştirilmiştir. Tüm bu gelişmeler, KMYKK'ın çıkarılmasını zorunlu hale getirmiştir<sup>131</sup>.

### 2.1.3. 5018 Sayılı KMYKK İle Getirilen Yenilikler

KMYKK'nın getirmiş olduğu önemli yenilikler şunlardır<sup>132</sup>:

a. **Stratejik Planlama:** Stratejik planlama, bir örgütün ne olduğuna, neyi, niçin yaptığına ilişkin temel karar ve faaliyetleri üreten disiplinli bir çabadır<sup>133</sup>. Genel bir tanımlamayla stratejik planlama, örgütün fırsat ve tehditlerini göz önüne alarak, gelecekle ilgili uzun dönemli planlar yapmak ve bu planlara uygun olarak hareket etmeyi sağlayarak etkinliğini artıran bir araçtır.<sup>134</sup> KMYKK'nın 3. maddesinin (n) bendinde stratejik planlama “Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını temel ilke ve politikalarını hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan” şeklinde tanımlanmıştır. Stratejik planlamanın uygulanmasındaki temel amaç; dinamik bir ortamda planlama yaparak kamu sektöründe karar alma sürecini güçlendirmek ve yönetim kalitesini iyileştirmektir. Yani; stratejik planlama, kurum amaç ve hedeflerini belirleyerek içinde bulunduğu konum ile ulaşmayı arzuladığı durum arasında bağı kurarak belirli yöntemler belirleyip uzun vadeli ve geleceğe yönelik kurumlara bakış açısı sağlayan

<sup>131</sup>BİLGE- KİRACI, a.g.e., ss.73-76.

<sup>132</sup>DUMAN, Ömer, “Kamuda İç Denetim, Türkiye İç Denetim Enstitüsü”, İç Denetim Kongresi, İstanbul, 17 Kasım 2006, s.21.

<sup>133</sup>DURNA, Ufuk- Veysel, EREN, “Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:35, Sayı:1, 2002, s.56.

<sup>134</sup>GENÇ, F. Neval, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:23, 2009, s.203.

bir yönetim aracıdır<sup>135</sup>. Stratejik planlama, kurumların alt seviyelerinde belirlenecek planlara temel oluşturmaktadır. Stratejik planlama, idarelerin riskli kararlar almasını, kurumların uzun vadeli hedefler ve hedeflere ulaşabilmek için gerekli stratejiler belirlenmesini sağlamaktadır. Stratejik planlamayla kurumların ilişkili olduğu tarafların katılımı sağlanmaktadır. Kaynakların belirlenen stratejik önceliklere göre tahsis edilmesini, yapılacak olan işleri önem düzeylerine göre sıralanmasını, bütçelerin belirlenen stratejik planla ortaya konulan amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmakta ve kurumların hesap verme sorumluluğunu arttırmaktadır<sup>136</sup>.

Stratejik planlamanın ülkemizde kamuda uygulanmasının gündeme gelmesi 12 Temmuz 2001 tarihinde Dünya Bankası ile imzalanan “1. Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredi Anlaşması (PFPSAL-1)” ile olmuştur<sup>137</sup>. PFPSAL, bütçe kapsamının bütün kamu sektörünü kapsayacak şekilde genişletilmesi, mali işlemlerde saydamlığın artırılması, devlet muhasebe sisteminin geliştirilmesi, denetimin ve kontrol araçlarının kapsamının genişletilmesi, bütçe sınıflandırılmasının ve raporlamanın geliştirilmesi, kamu harcamalarının denetiminde Sayıştay’ın AB’ye uyumunun sağlanması, performans geliştirilmenin bir aracı olarak harcamacı kuruluşlara daha fazla esneklik sağlanması, AB direktiflerine uyumlu bir ihale sistemi oluşturulması ve sürdürülebilir borç yönetiminin yanı sıra garantiler ve diğer şartlı yükümlülükler için uygun bir kamu finans ve borç yönetimi yasasının çıkarılmasıdır<sup>138</sup>. Kamu sektörü reformu kapsamında da “Kamu Harcama Yönetimi: Bütçe Reformu” yapılması öngörülmektedir. “Kamu Harcama Yönetimi: Bütçe Reformu’nun bir ayağı da kamu kurumlarında politika oluşturma kapasitesinin güçlendirilmesi ve bu çerçevede stratejik planlamanın hayata geçirilmesidir. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2002 yılında, ülkemizde bütçe reform çalışmalarının önemli bir unsurunu oluşturan performans esaslı bütçeleme çalışmalarını faaliyet esaslı olarak başlatmıştır<sup>139</sup>.

<sup>135</sup>DPT, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Klavuzu, Ankara, 2006, s. 7,

[http://www.ksu.edu.tr/depo/duyuru\\_belge/Kamu\\_Idareleri\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Klavuzu\\_2.\\_Surum\\_1605251443591123.pdf](http://www.ksu.edu.tr/depo/duyuru_belge/Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Klavuzu_2._Surum_1605251443591123.pdf), (ErişimTarihi: 12.05.2006).

<sup>136</sup>ÖZEL, Kamile, İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007, ss.73-74.

<sup>137</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.43.

<sup>138</sup>ÖZEL, a.g.r. s.199.

<sup>139</sup>İNCE, a.g.t. s.109.

KMYKK'un 9. maddesindeki; "Kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamak zorundadır." hükmüyle stratejik plan hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir. 26/05/2006 Tarih ve 26179 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KİSPİUEHY'de (Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik); stratejik plan hazırlamakla yükümlü olan kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin belirlenmesine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanacağı belirlenmiştir. Stratejik planların beş yıllık bir dönemi kapsayacağı, ilk iki yıllık uygulamadan sonra güncellenebileceği, ayrıca bunların orta vadeli programa ve orta vadeli plana uygun olarak kaynak tahsislerini içerecek şekilde hazırlanacağı öngörülmüştür<sup>140</sup>. Yönetmeliğin 10. maddesinde; bakanların, bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı ve ilgili kamu idarelerinin stratejik planlarının kalkınma planlarına ve programlara uygun olarak hazırlanmasından ve uygulanmasından sorumlu olduğu ve bu sorumluluğun, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına; mahallî idareler için İçişleri Bakanına ait olduğunu söylemektedir. KİSPİUEHY'in 11. maddesinde ise; üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının hazırlanmasından ve uygulanmasından Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir.

KİSPİUEHY'in devamında ise stratejik planlama yapılırken kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlara uyulması gerektiği belirtilmiştir. Planlar hazırlanırken orta vadeli programda yer alan amaç, politikalar ve makro büyüklükler ile orta vadeli malî planda belirlenen teklif tavanlarını dikkate alarak yıllar itibarıyla amaç ve hedefler bazında kaynak dağılım tahmininde bulunulur. Mahalli idareler dışındaki kurumların stratejik

<sup>140</sup>HASTÜRK, Mesut, Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, s.19.

<http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performans-Esasli-C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme2.pdf>. (ErişimTarihi: 12.01.2016).



planları değerlendirmek üzere stratejik planın kapsadığı dönemin ilk yılından önce Kalkınma Bakanlığı'na gönderilir. Kalkınma Bakanlığı stratejik planları incelerken, kalkınma planı, orta vadeli program ve faaliyet alanı ile ilgili diğer ulusal, bölgesel ve sektörel plan ve programlarıyla uygunluğuna bakar. Yönetmelikte, Kılavuzda ve stratejik planlamaya ilişkin diğer rehberlerde belirtilen usul ve esaslarına uygunluğuna göre incelenir. Stratejik planda yer alan misyon, vizyon, amaç ve hedeflerin birbirleri ile bağlantıları ve kavramsal tutarlılık, diğer idarelerin stratejik planları ile uyum ve tutarlılık hususları açısından planlar incelenir. Yapılan incelemelerle ilgili Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan değerlendirmeler, ilgili idareye 3 ay içerisinde gönderilir. İlgili idare ise; bu değerlendirmeleri de dikkate alarak stratejik planlarıyla ilgili son düzenlemeleri yaparak planlarının son şeklini hazırlar. Stratejik planlar, bakanlıklar ile bakanlıkların bağlı ve ilgili kuruluşlarında Bakanın, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticinin onayını müteakip performans programı ve bütçe hazırlıklarında esas alınmak üzere Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı'na gönderilerek birer nüshası Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Sayıştay'a gönderilir. Mahalli idarelerle ilgili ve meclis tarafından kabul edilen stratejik planlar, İçişleri Bakanlığı'na ve Kalkınma Bakanlığı'na gönderilerek kamuoyuna duyurulup kamu idarelerin internet sitelerinde yayımlanmaktadır.

**b. PEB (Performans Esaslı Bütçeleme):** Kamu kurumlarının ana fonksiyonlarını, amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaçlar ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen ana hedeflere ulaşmış ve ulaşmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir<sup>141</sup>. Yani; PEB'in temelinde mevcut kamusal kaynaklarla en fazla çıktıyı elde etmeyi amaç edinen verimlilik esastır. Performans esaslı bütçe sistemi, devletin yüklendiği görevleri yerine getirebilmesi bakımından gerçekleştirdiği hizmetler ile bunların birim maliyetinin önem kazandığı bir bütçeleme sistemidir. Bu sistemde üzerinde önemle durulan husus kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin etkinliğini ölçerek, üretim maliyeti ile üretim miktarı arasında ilişki kurmaktır<sup>142</sup>. Bununla ilgili olarak; KMYKK'nın 9. maddesinde; "Kamu idareleri, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu

<sup>141</sup>EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi, 6. Baskı, Bursa, 2007, s.265.

<sup>142</sup>AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2011, s.402.

sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. Performans göstergeleri Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve ilgili idareyle birlikte belirlenerek, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilecektir. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlanan stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar<sup>143</sup>. Performans esaslı bütçeleme, Maliye Bakanlığı BÜMKO, (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanan kılavuzda “Kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi” olarak tanımlanmıştır.

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde; performans programları, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturur. Kamu idareleri, performans programlarını stratejik planlarına uygun olarak Maliye Bakanlığı’na belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde hazırlayarak Maliye Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı’na gönderileceği belirtilmektedir.

Yönetmeliğin 17. maddesinde ise performans göstergelerinin stratejik planlarda yer aldığı, performans göstergelerinin tespitine ve değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Kalkınma Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından birlikte belirlendiği ve kamu idareleri, performans göstergelerini bu usul ve esaslar çerçevesinde oluşturması hükmü yer almaktadır.

**c. Çok Yıllık Bütçeleme (Orta Vadeli Harcama Sistemi):** Çok yıllık bütçe hazırlama süreci, 1970’li yıllarda OECD ülkelerinde başlamış, 1980’li yıllarda devam etmiş, 2000’li yıllarda ise hemen hemen tüm ülkelerde benimsenmeye başladığından, bu bütçe tekniği ülkemizde KMYKK ile beraber uygulama alanı bulmaya başlamıştır.

<sup>143</sup>TANER, Ahmet, “Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme”, Sayıştay Dergisi, Sayı:83, 2011, s.12.

Bütçe politikasının belirlenmesi ve uygulanmasında öngörülebilirliği ve etkinliği artırmak amacıyla üç yılı kapsayan bütçe hazırlama sürecine geçilmiştir. Bu doğrultuda; KMYKK'nın 15. maddesinde; “Bütçe hazırlıkları, içinde bulunduğu yıl ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri de dikkate alınarak hazırlanmakla birlikte sadece, uygulanacak ilk yılın bütçesi kanunlaştırılmaktadır” hükmüne yer verilmiştir. Böyle bir uygulamaya geçilmesindeki amaç, orta vadede uygulanacak politikaları belirleme ve gerçekleşecek olası değişikliklerden etkilenmemeyi sağlamak ve bu doğrultuda bütçeyi bir yönetim aracı olarak kullanmaktır. Hükümetler, vatandaşlara taahhüt ettiği hizmetleri yerine getirmektedir. Bütçelemenin planlama süreci ile düşünülmesi sağlanarak plan ile bütçe arasında ilişki kurulmaktadır. Dolayısıyla; diğer dönemlerden kopuk olmayan bir bütçeleme anlayışına göre hükümetler politikasını belirlemektedir<sup>144</sup>.

KMYKK'nın 17. maddesinde; merkezi yönetim bütçesinin hazırlanmasında; kamu idarelerinin stratejik planlarıyla uyumlu çok yıllık bir bütçeleme anlayışına sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Böylelikle kamu idareleri, planlarını bütçeleme stratejisine göre belirlemekte, kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanılmasında etkinliği ve verimliliği teşvik etmekte, tutarlı bir kaynak- harcama dengesini kurmak suretiyle mali disiplini sağlamakta, hükümetin politik önceliklerinin ve uygulamaya konulan yeni faaliyet ve projeleri konusunda siyasi karar alıcılara gerekli bilgiyi sağlamaktadır<sup>145</sup>. KMYKK'nın 17. maddesinin son fırcasında ise; düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlaması gerektiği söylenmiştir. Böylelikle; hem genel bütçeli hem özel bütçeli hem de düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerini hazırlarken üç yıllık anlayışa göre hazırlamakta ve bütçeleme, uygulama yönteminde muhasebe birliği sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

**d. Hesap Verebilirlik:** Hesap verilebilirlik, görev ve işlevlerin performansına

<sup>144</sup>KESİK, Ahmet, “Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, Sosyoekonomik, Cilt:1, Sayı:1, 2005, s.136.

<sup>145</sup>KESİK, a.g.m., ss.135-136.

ilişkin belli bir otoriteye karşı açıklamalarda bulunulmasına yönelik bir süreçtir<sup>146</sup>. KMYKK'nın 1. maddesinde belirlenen amaçlardan birisi olup Kanun'un 5. 8. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Kanunun 5. maddesinde belirlenen temel ilkelerinden biri de "Hesap verebilirlik"tir. Kanuna göre hesap verebilirlik, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olan kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olması ve yetkili mercilere hesap vermesi olarak tanımlanmıştır. Kanun yöneticilere, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken görevleriyle ilgili uyması gereken kural ve standartlar konusunda yükümlülükler getirerek, kamu idarelerinin yürüteceği görev ve sorumluluklar artmıştır. Ayrıca anılan Kanun ile yeni mali yönetim ve kontrol yapısında Maliye Bakanlığı başta olmak üzere, İçişleri Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı (Devlet Planlama Teşkilatı)<sup>147</sup> ve Hazine Müsteşarlığı'na merkezi yönlendirici idareler olarak analizlere dayalı düzenleme yapma, politika oluşturma gibi önemli yetki ve görevler verildiği gözlemlenmektedir<sup>148</sup>. Bu noktada; KMYKK'nın 10'uncu maddesinde; Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile Bakanlığı'nın ve Bakanlığı'na bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuştur. Bakanlar kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması hususunda Başbakan'a ve TBMM'ye karşı sorumludur denilmiştir. Bu maddenin paralelinde; Kanunun 11'inci maddesinde, kurumların üst yöneticileri belirtilmiş; görev ve sorumluluklarında kimlere karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bu iki maddeye bakıldığında; bakanlar Başbakan ve TBMM'ye karşı, üst yöneticiler Bakan, harcama görevlileri üst yönetime karşı hesap verme sorumlulukları bulunmaktadır.

<sup>146</sup>KOÇ, Gürkan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'un Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Anlayışı: Antalya Su Atıksu İdaresi Genel Müdürlüğü Örnek Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans, Isparta, 2010, s.40.

<sup>147</sup>DPT (Devlet Planlama Teşkilatı): Türkiye'nin ekonomik ve sosyal kalkınmasını hızlandırmak için 30 Eylül 1960 Tarihinde kuruldu. Devletin ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarının belirlenmesinde hükümete danışmanlık yapmaktaydı. Hükümetçe belirlenen amaçları gerçekleştirmek için kalkınma planları ve yıllık planlar hazırlardı. Teşkilat 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı' olarak yeniden organize edildi.

<sup>148</sup>İNCE, a.g.t. ss.99-100.

Hesap verme sorumluluğu, bu karşılıklı taahhüt ve beklentiler çerçevesinde yerine getirilmekte, performans ölçümlerine dayalı faaliyet raporları aracılığıyla bu sorumluluğu ne şekilde yerine getirdiği sergilenmektedir<sup>149</sup>.

Hesap verilebilirlik ilkesiyle birlikte kamusal yetkilerin yanlış kullanılmasının kontrol altına alınması, kamusal kaynakların hukuka uygun olarak kullanımının güvenceye alınması, yönetim ve kamu alanında bilginin teşvik edilerek yayılması gerçekleştirilmektedir. Hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediği hesap verilebilirlik ilkesiyle değerlendirilmektedir<sup>150</sup>. Böylelikle; hükümet programlarının etkinliği hakkında sağlıklı ve güvenilir bilgiye ulaşılmaktadır<sup>151</sup>.

e. **Mali Saydamlık:** Ülkemizde kamusal kaynakların yanlış kullanıldığına ve yolsuzlukların yaygın olduğuna dair olan inanç, 2001 yılında yaşanan ekonomik krizler sonucu yaşanan mali krizler ve bu krizlerin oluşturduğu kamu açıkları, kamusal tasarruflar için alınan önlemlerin ve uygulamadaki etik kuralların yetersizliği veya olmayışı, AB sürecinde iç kontrol alanındaki mali saydamlığın ön koşul olarak aranması gibi nedenler, kamusal alanda mali saydamlığı önemli bir konu haline getirmiştir<sup>152</sup>.

Mali saydamlık, hükümetin ve yönetimin yapısı ile fonksiyonlarının, mali politika ile ilgili planların ve stratejilerin, kamu kesiminin gelir ve gider olmak üzere tüm hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması şeklinde tanımlanabilir<sup>153</sup>. Yani; Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri arttırır<sup>154</sup>.

<sup>149</sup>TEMEL, Reşat, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Mali Otomasyonun Etkinliği Sosyal Güvenlik Kurumu Uygulama Örneği, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Tezi, Ankara, 2015, s.43.

<sup>150</sup>POLAT, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, Say: 49, 2003, s.71.

<sup>151</sup>ACAR, İlker, Türk Hukuku ve Avrupa Mevzuatı Yönünden İç Kontrol süreci, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2009, s.27.

<sup>152</sup>KILINÇ, a.g.t.. s.108.

<sup>153</sup>ERDOĞAN, İtibar, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası, Sayı: 24, Cilt:2, 2007,s.24.

<sup>154</sup>DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, s.83.

Mali saydamlık, Bakanlığın 7. 13. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Bu maddelere göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında, denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüştür.

Kanunun 7. Maddesine göre mali saydamlığa göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi gerektiği ve bunun için şunların yapılması zorunlu kılınmıştır:

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması gerekmektedir.
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmalıdır.
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanmalıdır.
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması gerekir.

Mali saydamlığın sağlanmasında gerekli bu düzenlemelerin ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olduğu belirtilmiş ve bunların takip edilmesi için Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Kanun'un 13. maddesinde bahsedilen bütçe ilkelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulması gereken ilkelerin arasında bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık ilkelerinin esas alındığı bildirilmiştir.

Kanun'un 17. maddesinin değişik 3. fıkrasının 22.12.2005 tarih ve 5436/10 maddesinde gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân vermekte, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısının Esasları” başlıklı dokümanda; fon, döner sermaye ve otonom kuruluşlarına merkezi devlet bütçesi içinde yer verilmesinin parlamentonun kamu harcamaları üzerindeki denetimini arttıracacağı belirtilmektedir<sup>155</sup>. Kurumlarda arttırılması planlanan denetimin temelinde mali saydamlık düşüncesi yatmaktadır.

f. **Stratejik Yönetim:** Stratejik yönetim kavramı, işletme ve yönetim alanında 20. yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlanmıştır. Peter Drucker, stratejik yönetimin ana görevinin bir işin misyonunu baştan sona düşünmek ve “Bizim işimiz nedir, ne olmalıdır?” sorularını sorarak, belirlenen amaçlar doğrultusunda, belirlenen kararların yarınki sonuçları vermesini sağlamak olduğunu söylemiştir<sup>156</sup>. Yönetim kavramının ülkemizde önce özel ve daha sonra kamu sektöründe gelişmesi ile birlikte, ekonomik ve sosyal yaşamın gündemine stratejik yönetim gibi önemli kavramlar gelmeye başlamıştır. Kanun, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması amacıyla sunulan diğer yasa paketleriyle uyumlu olup; yönetim ve hizmet anlayışında neo-liberal anlayış benimsendiğinden, Kanunun temelinde hem “yönetim teorisindeki değişime” hem de “yönetim zihniyetinin değişmesine” atıf yapmaktadır ve bu noktada yönetimden yönetişime doğru yaşanması gereken bir değişikliğe odaklanmıştır. Böylece; günümüz yönetişim anlayışının temelini oluşturan ve özel sektörde uygulanan stratejik yönetim, kanunla birlikte kamu alanında da kendini göstermeye başlamıştır. Uygulamanın yaygınlaştırılmasının daha sistematik şekilde yürütülmesi amacıyla 2005 yılı Ocak ayında Kalkınma Bakanlığı bünyesinde Stratejik Planlama Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Temmuz 2005 tarihinde stratejik planlamanın pilot uygulama yapılan kuruluşlar dışındaki kamu kuruluşlarına yaygınlaştırılmasına yönelik geçiş programının oluşturulmasına da esas olmak üzere, kamu idarelerinde yönetim süreçleri, yönetim kalitesi ve kurumsal kapasite ile yöneticilerin, stratejik yönetim yaklaşımı ve yönetsel etkinliğe ilişkin düşünce ve algılamalarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda; Türkiye İstatistik Kurumu işbirliğiyle

<sup>155</sup>SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Taslağını Değerlendirmek Üzere Kurulan Komisyon Raporu. 2002, s.4.  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/33KMYMKKomRap.pdf>, s.4, (Erişim Tarihi: 13.01.2016).

<sup>156</sup>ÇOĞURCU, Cemalettin, “Stratejik Planlama, Stratejik Yönetim ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğünde Sosyal Yardım Politikalarına Yönelik Gerçekleştirilen Projeler”, Yardım ve Dayanışma, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz-Aralık 2010, s.11.

Stratejik Yönetim Araştırması gerçekleştirilmiş ve araştırma sonucunda kamu kuruluşlarının dört yıllık bir geçiş takvimi çerçevesinde stratejik plan yapmakla yükümlü olacakları tarihler belirlenmiştir<sup>157</sup>. Bu doğrultuda 2006 yılında “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ve “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu” yayımlanmıştır. 2010 yılı Kasım ayında ise Kalkınma Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen yeniden yapılanma çalışmalarına paralel olarak Stratejik Planlama Dairesi Başkanlığı yerine Kurumsal ve Stratejik Yönetim Dairesi Başkanlığı kurulmuştur<sup>158</sup>. 2011 yılında “Kamu Kesiminde Stratejik Yönetimin Gereklediği Yönetimsel Kapasite İhtiyaç Analizi ve Kapasite Gelişim Programlarının Oluşturulması Projesi” gerçekleştirilmiştir. 2011 yılında kamu idarelerince yürütülen stratejik plan çalışmalarının katılımcılık boyutuna ilişkin bir değerlendirme çerçevesi oluşturmak, katılımcılığın ve kalitesinin artırılmasına yönelik kapasite geliştirilmesi amacıyla “Stratejik Planlama ve Politika Geliştirmede Katılım” projesi gerçekleştirilmiştir. 2013 yılında “Stratejik Yönetimin Güçlendirilmesi” projesi başlatılmıştır<sup>159</sup>.

**g Risk Yönetimi:** Kurumsal risk yönetimi; kurum genelinde olan ve oluşturulan stratejileri uygulayan; kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinden etkilenen; kurumun hedeflerini elde etmesi için makul bir güvence sağlamak için kurumu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak ve risk kapasitesi içinde yönetmek amacıyla tasarlanmış bir süreçtir<sup>160</sup>.

Ülkemizde yeni uygulanmaya başlanan risk yönetimi, KMYKK’ın yayımlanmasıyla birlikte çok önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için etkili bir risk yönetim anlayışının gelişmesi ve bu anlayışın kurumlara yerleşmesi gerekmektedir. Kurum, hedeflerine ulaşmasına engel olacak olaylara müdahale ederek kurumun rotasından çıkmasını engellemek için stratejik yönetim anlayışını benimsemesi gerekmektedir. Fakat yeni

<sup>157</sup>KALKINMA BAKANLIĞI, Kamuda Stratejik Yönetim, Hakkımızda, <http://www.sp.gov.tr/tr/html/16/Hakkimizda/>. (Erişim Tarihi: 21/12/2015).

<sup>158</sup>KALKINMA BAKANLIĞI, Kamuda Stratejik Yönetim, Hakkımızda, <http://www.sp.gov.tr/tr/html/16/Hakkimizda/>, (Erişim Tarihi:21/12/2015)

<sup>159</sup>KALKINMA BAKANLIĞI, Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu, Onucu Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara, 2015, ss.27-28.

<sup>160</sup>DURAN, Erdal, Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanları Araştırma Raporu, Ankara, 2013, s.27.



bir uygulama olmasından dolayı hem özel sektörde hem de kamu idarelerinde uygulamada pek çok sorunla karşılaşmıştır. Özellikle; kamu idareleri açısından özümsemesi zor bir süreçtir. Özellikle üst yönetim tarafından özümsememesi, geleneksel kamu yönetim anlayışından vazgeçilememesi, kurumsallaşmama, katı hiyerarşik yapının bulunması gibi nedenlerden dolayı risk yönetimi kamu kurumlarına yerleştirilememektedir. Risklerin belirlenmesinden risklerin raporlanarak engellenmesine kadar geçen süreçte kurumların ortak bir dil oluşturma konusunda yaşanan sıkıntılar, görev ve sorumluluklarını iyi bilmemesi veya bilenler tarafından doğru bir şekilde aktarılmaması uygulamadaki en büyük sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada; kurumdaki personellerin donanımlı olması ve uzmanlaşması için yeterli eğitimin verilmesi, personelin birbiriyle koordineli olarak çalışması, personele risk faktörleri anlatılarak kurum içi ortak bir dilin oluşturulması ve stratejik plan ve stratejik yönetim anlayışıyla uyumlu bir şekilde hareket edilmesi gerekmektedir<sup>161</sup>. Etkin bir risk yönetimi oluşturabilmek için; süreç üst yönetim tarafından sahiplenilmelidir. Kurumun sahip olduğu vizyon ve misyon doğrultusunda bir risk stratejisinin oluşturularak uygulama teşvik edilmelidir. Kuruma ait ortak ve tutarlı bir risk yönetim diline sahip olunması için gerekli mekanizmaları oluşturulmalıdır. Sürecin sade, esnek ve uygulanabilir olması ve diğer temel süreçlerle (stratejik planlama, performans yönetimi, insan kaynakları yönetimi vb.) bütünleşik olarak planlanmalı ve yürütülmeli, sistematik bir şekilde izlenmeli, raporlanmalı ve değerlendirilmelidir. Süreç içerisinde herkesin önemli bir role sahip olduğu ve risk yönetiminin mevcut faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak yürütülmesi gerektiği bilincinin idarede yerleştirilmelidir<sup>162</sup>.

h. **Müşteri Odaklılık:** KMYKK ile getirilen yeniliklerden birisi olan müşteri odaklılığın gerçekleşmesi için kurumlardaki kalite kavramının yerleştirilmesi gerekmektedir. Müşteri odaklı bir yönetim stratejisinin temelinde yatan kalite kavramını, standartlara uygun, müşterilerin ihtiyaçlarına cevap veren, kurumlarda uygulanan kalite fonksiyonunun değişmesine ve kalitenin sistemli bir şekilde yönetilmesine

---

<sup>161</sup>DURAN, a.g.e. ss. 148-149.

<sup>162</sup>DURAN, a.g.e. ss.29-30.

zemin hazırlayan bir süreç olarak tanımlayabiliriz. Kalite olgusunun uygulanmasıyla birlikte kurumlarda Toplam Kalite Yönetimi olgusu önem kazanmıştır<sup>163</sup>.

Toplam Kalite Yönetimi; müşteri tatmininin artırılması amacıyla kuruluşta alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan ürün ve hizmetlerin tam katılımıyla tüm işlemlerin ve sürecin sürekli iyileştirilmesine dayanan bir anlayıştır. Sistemin sürekli iyileştirilmesine yönelik ortaya çıkan toplam kalite yönetiminin ilkeleri; müşteri odaklılık, üst düzey yönetimin desteği ve liderlik, süreçlerle ve verilerle yönetim, çalışanların gelişimi, katılımı ve takım çalışması, sürekli öğrenme, yenilikçilik, iyileştirme ve ödüllendirme, örgüt kültüründe değişim, kalite güvencesi ve stratejik planlamadır. Bu noktada; kurumların başarıya ulaşabilmesinin esas noktası; toplam kalite ilkelerini bütüncül bir yaklaşımla ele alarak üst yönetimin liderliğinde çalışanların tam katılımını sağlayarak kurumda sürekli gelişmeyi sağlamak olmalıdır. Bu nedenle; günümüz yönetim anlayışının olmazsa olmazı olarak görülmekte olup özel sektörde yaygın olarak kullanılan bu sistem kamu sektöründe de uygulanmaya başlanmıştır. Kamu hizmetinin sunulmasında vatandaş, devlet tarafından sunulan hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik önlem ve özenin gösterilmesini beklemektedir. Buna karşın devlet ise hizmetlerini vatandaşların ihtiyaçlarına göre şekillendirmeye, vatandaşlar da karar mercilerine sesini duyurabilecek daha fazla iletişim kanalı, daha fazla seçenek ve kritik kararlar üzerinde daha fazla söz hakkı sunmaya, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapmaya başlamıştır<sup>164</sup>. Böylelikle; kamu hizmeti şeffaf, halka daha açık sergilenmekte ve hizmetin uygulanmasında verimlilik esas alınmaktadır. Fakat; kamu hizmetlerinin kalitesinin ölçülmesinde sıkıntılarla karşılaşılacaktır. Karşılaşılacak sıkıntılardan birisi, kamu sektöründe kaynak tahsisinde performansa önem verilmeyişi, bazı kesimlerin değişime direnç göstermesi, kamu sektöründe ücret ve performans sisteminin yanlış uygulanmasıdır. Kamu sektöründe inisiyatif kullanmanın kısıtlı olması, müşteri tanımının yapılmasındaki güçlüklerin yanında vatandaş kavramının müşteri kavramı ile değiştirilmesinin de bazı sakıncaları olacağını düşünülmesidir. Kurumlarda çalışanların katılımına önem verilmemesi, kamu sektöründe kalite kültürüne geçişin

---

<sup>163</sup>ÖZEL, a.g.r., s.266.

<sup>164</sup>ÖZEL, a.g.r., s.266.

zaman alacak olmasından dolayı uygulamada sorunlar yaşanacaktır<sup>165</sup>. Türkiye’de KMYKK’ın kabul edilmesiyle birlikte kamu idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları arttırılarak vatandaşın isteklerine yönelik, sunulan hizmetin kalitesinin arttırılmasına yönelik çalışmalar ve düzenlemeler getirilmektedir. Bu yolda; vatandaşlarının memnuniyetini arttırmak amacıyla performans esaslı bütçeleme sistemi benimsenmiştir. Kamu kurumları; vatandaşların tatminini esas alarak kaliteyi, stratejik planlama sürecinin bir parçası olarak tanımlamakta; maliyet ve emek artışına ihtiyaç duymadan kamu kurumlarındaki mal ve hizmetteki kalite artışını sağlayarak stratejik hedeflerle ilgili kalite planları oluşturup kurumun tüm birimlerini kapsayacak şekilde uygulanmasıyla kalite yönetiminde başarılı olmayı hedeflemektedir.

## 2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL

Türk kamu yönetiminde geçmişten günümüze kadar merkezi ve otoriter ağırlıklı bir iç kontrol mekanizmasına bağlı geleneksel ve güçlü bir yapının var olduğu söylenebilir<sup>166</sup>. Ancak kontrol anlayışında dünyada gerçekleşen değişiklikler, Türkiye’de kamu yönetimine kazandırılmaya çalışılan yeni sistem ve mekanizmaları oluşturmuştur. Türkiye, KMYKK ile kamu yönetiminde yeni bir çığır açmış ve gelişmiş ülkelerdeki uygulamaları kendisine uyarlamaya çalışmıştır.

İç kontrolün tanımı, amacı, yapısı, işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları ile muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması KMYKK'nın 54. ve 63. maddeleri arasında yer alan maddelerde düzenlenmiştir.

Söz konusu KMYKK’ya ilave olarak kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin yerleştirilmesi ve işlerliğinin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından İKÖMKİUE (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar<sup>167</sup>) ve

<sup>165</sup>ÖZEL, a.g.r., s.267.

<sup>166</sup>AKYEL, a.g.e., s.91.

<sup>167</sup>MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete 3. Mükerrer Sayısı.

İDÇUEHY (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>168</sup>) yayınlanmıştır.

Türk kamu yönetimi iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsemiştir. Bu bağlamda, kamu iç kontrol standartlarının oluşturulmasında; özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve 2000'li yıllarda sıkça karşılaşılan şirket iflaslarıyla daha fazla kabul görmüş bir model olan COSO modeli temel alınmıştır<sup>169</sup>.

22/12/2005 Tarih ve 5436 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la, KMYKK'da geçen bazı ifadelerde değişiklikler yapılarak Kanunun uygulanabilirlik kapasitesi artırılmış, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiştir.

İç kontrol alanında yapılan yukarıdaki düzenlemeler dışında, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik gibi düzenlemeler yapılmıştır. Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen düzenlemeler ise; e-bütçe, say2000i, Maliye SGB.net, Elektronik Belge Yönetim Sistemi (EBYS), Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ve Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP) gibi iç kontrolü destekleyen elektronik işletim sistemleri de mevcuttur<sup>170</sup>.

<sup>168</sup>MALİYE BAKANLIĞI, Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>169</sup>TOPÇU, Mustafa Kemal, Kamuda İç Kontrol Sistemi, <http://icdenetim.saglik.gov.tr/dosya/1-91592/h/kamuda-ic-kontrol-sistemi.pdf>, s.3. (Erişim Tarihi:26/12/2015).

<sup>170</sup>ARCAGÖK, a.g.e., s.8.

### 2.2.1. İç Kontrolün Tanımı

Sürekli iyileşmeyi ve gelişmeyi sağlayan, dinamik bir anlayışa sahip olan iç kontrol sistemi; varlıkların etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde, kurumun amaçlarına ve mevzuata uygun olarak kullanımını gerçekleştirmek, kurum faaliyetleri hakkında düzenli ve zamanında güvenilir bilgi sağlamak, kurumun varlıklarını korumak, yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemek için tesis edilmesi önem taşıyan bir sistemdir<sup>171</sup>.

KMYKK'nın 55. ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 4/f maddelerinde iç kontrol; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, 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 alanında Dünya'da söz sahibi kurumların yapmış olduğu tanımların paralelinde KYKK'da iç kontrol tanımı yapılmıştır.

Tanımda üzerinde durulması gereken önemli husus, iç kontrolün sadece mali iş ve işlemlerden oluşmamış olmasıdır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere; bir kamu idaresinde iç denetimi de kapsayan kontroller; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde işleyişini sağlamak üzere oluşturulan organizasyon ve sistem olarak ifade edilmiştir.

İç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetleriyle ilgili tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Kamu idarelerin görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenmekte, geliştirilmekte, uyumlaştırılmakta, koordinasyonu sağlanmakta ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verilmektedir<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup>TOPÇU, a.g.e., s.2.

<sup>172</sup>KILINÇ, a.g.t., .s.112.

## 2.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrol; kurumun misyonunu gerçekleştirmek için gerekli riskleri önceden öngörerek üstesinden gelmekte ve amaçlarına ulaşması için makul bir güvence vermek üzerine tasarlanmış bir sistemdir<sup>173</sup>. Oluşturulan bu sistemin temel ilkeleri, İKÇMKİUE'in (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar<sup>174</sup>) 6. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddede belirtilen ilkeleri kısaca incelersek:

- *İdarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.*

İç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve işleyişinden doğrudan doğruya üst yönetici sorumludur. Üst yönetici, iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yürütülmesinde daha aktif rol alan yöneticilere yetki devredebilirler; fakat her yönetici, üst yöneticiye karşı sorumludur. Görüldüğü gibi; iç kontrol, belirlenmiş olan stratejik hedeflere ulaşırken kurumlar bir bütün olarak hareket etmekte, bütün iş ve işlemler idarenin kontrolünde gerçekleşmekte, kurum ve kuruluşlarda çalışan personelin ve idarenin hesap verilebilirliği artmaktadır.

- *İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.*

Risk esaslı kontrol, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için, idarenin hem iç hem de dış nedenlerden dolayı karşı karşıya kaldığı risklerin değerlendirilmesinin yapılmasını ifade eder<sup>175</sup>. Kurumlar, sahip olduğu kaynakları en iyi şekilde kullanmalı ve önceden belirlemiş olduğu riskli alanlara öncelik vererek stratejik hedeflere ulaşmaya çalışmalıdır.

- *İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.*

İç kontrol sistemiyle birlikte tüm çalışanlara sorumluluk yüklenmektedir. Her bir personel kanunda belirtilen kurum ve pozisyonlara karşı hesap vermek zorundadır. Kurum kültürüne uygun olarak hareket etmesi için her bir personele bir takım sorumluluklar yüklenmektedir. Böylelikle; kurumdaki tüm personel sürecin içine dâhil edilerek ortak bir paydada buluşmaktadır.

<sup>173</sup>AKÇAKANAT, a.g.t. s.111.

<sup>174</sup>MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 tarih ve 26040 Resmi Gazete 3. Mükerrer Sayısı.

<sup>175</sup>AKÇAKANAT, a.g.t., s.112.

- *İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.*

Kanunla birlikte iç kontrol, yönetim dışında başlı başına bir organ değil yönetimin kendisidir<sup>176</sup>. O zaman iç kontrol sistemi; sadece mali konuları değil kurumun bütün faaliyetlerini içine alan bir sistemdir.

- *İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.*

Kurum ve kuruluşlar, iç kontrol sistemini değerlendirmeli, zayıf ve güçlü yönlerini belirlemeli ve zayıf noktalara zamanında müdahale etmelidir.

- *İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.*

Kamu, kurum ve kuruluşlar, kamuoyunu zamanında bilgilendirmeli ve mali saydamlığını arttırmalıdır. Kurumlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde etmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kişilere hesap vermelidir.

### **2.2.3. İç Kontrolün Amacı**

Kamu kurum ve kuruluşlarında, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için kurumlar, iç kontrol sistemini uygulamadaki amaçlarını çok iyi bir şekilde bilmesi ve uygulaması gerekmektedir. Bu doğrultuda; kamu idarelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları, KMYKK'nın 56. maddesi ve İKÖMKİUE'nın 4. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmelidir.
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermelidir.
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmelidir.

<sup>176</sup>ÖNDER, Mehmet Fahrettin, Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2008, s.27.

- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında güvenilir rapor ve bilgi edinilmelidir.
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korumasını sağlamalıdır.

İç kontrolün amaçları; kamu gelir ve giderleriyle varlık ve yükümlülükleri etkili ve verimli bir şekilde yönetmek, faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmektir. Karşılaşılan usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemeli, yürürlükte bulunan yasal mevzuata uymak zorundadır. Kurumlar, hesap verme sorumluluğunu yükümlülüklerine göre yerine getirmelidir. Kurum, kaynaklarını kötü kullanmamalı, israf etmemeli ve hasarlara karşı korumalıdır<sup>177</sup>.

#### 2.2.4. İç Kontrol Standartları

KMYKK'nın 55. maddesinin ikinci fıkrasında, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5. maddesinde de, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip, yayımlanacağından bahsedilmektedir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları, COSO modeli, INTOSAI, Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları esas alınarak "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" hazırlanmış ve 26.12.2007 tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, tüm kamu idarelerinde uygulanabilecek niteliktedir<sup>178</sup>.

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkat etmeleri gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır<sup>179</sup>.

<sup>177</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.47.

<sup>178</sup>CANDAN, Ekrem, "Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III)", Mali Hukuk Dergisi, Sayı:141, 2009, ss. 5-6.

<sup>179</sup>CANDAN, a.g.e., s.6



Söz konusu kamu iç kontrol standartları ve bu standartlar içinde yer alan diğer şartlar aşağıda incelenmeye çalışılmıştır<sup>180</sup>:

a) **Kontrol Ortamı Standartları:** Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartlarına göre kontrol ortamının standartları şunlardan oluşmaktadır:

**Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük:** Personel davranışlarını belirleyen kurallar bütünüdür ve tüm bu kurallar personel tarafından bilinmesi gerekmektedir. Bu standart için gerekli şartlar:

- İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.
- İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.
- Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.
- İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.
- İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

**Standart: 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler:** Tüm kamu kurum ve kuruluşların hedeflerini, amaçlarını gerçekleştirmek için misyon ve vizyona sahip olmalı ve misyonunu tüm personeline benimsetmeli ve idareye uygun bir organizasyon yapısına sahip olması gerekmektedir. Organizasyon yapısını oluştururken birimlerini belirlemeli, personelin görev ve sorumlulukları tanımlanarak bütün personele bildirilmesi gerekmektedir. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri

<sup>180</sup>MALİYE BAKANLIĞI, Kamu İç Kontrol Standartları, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete.

belirlemeli ve personele duyurmalıdır. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

**Standart: 3. Personelin Yeterliliği ve Performansı:** İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

- İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

- Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.

- Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.

- Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

- Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.

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

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

**Standart: 4. Yetki Devri:** İdarelerde; yetkiler ve yetki devrinin sınırlarını açıkça belirleyerek iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele yazılı olarak bildirilmelidir. Yetki devirleri; üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir. Yetki devri, yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak devredilen yetkinin önemiyle uyumlu olmalı ve yetki devredilen personelin görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olması gerekmektedir. Yetki

devredilen personel ise; belli aralıklarla yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

**b) Risk Değerlendirme Standartları:** Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre risk değerlendirme standartları şunlardır:

**Standart: 5. Planlama ve Programlama:** İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren, misyon ve vizyonlarını oluşturmalıdır. Stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptanmalı, performanslarını ölçülmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle hazırlanan plan ve performans programlarını oluşturmalı ve duyurmalıdır. Bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır. Faaliyetlerini plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır. Görev alanları uygun olarak spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

**Standart: 6. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi:** İdareler, her yıl sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz ederek değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirleyerek eylem planları oluşturmalıdır.

**c) Kontrol Faaliyetleri Standartları:** Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre kontrol faaliyetleri standartları şunlardır:

**Standart: 7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri:** İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır. İdareler, her bir faaliyet ve riskleri için uygun varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlamaya yönelik kontrol strateji ve yöntemleri belirlemeli ve uygulamalıdır. Uygulanan kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

**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. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

**Standart: 9. Görevler Ayrılığı:** Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanma, uygulanma, kaydedilme ve kontrol edilme görevleri personel arasında paylaşılmalıdır. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve risklere karşı gerekli önlemleri almalıdır.

**Standart: 10. Hiyerarşik Kontroller:** Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalı, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

**Standart: 11. Faaliyetlerin Sürekliliği:** İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır. 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 alınmalıdır. Usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmeli, görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlanmalıdır. Bu raporun görevlendirilen personele verilmesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

**Standart: 12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri:** İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

**d) Bilgi ve İletişim Standartları:** Bilgi ve iletişim, gerekli bilgiye 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 kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre bilgi ve iletişim standartları şunlardır:

**Standart: 13. Bilgi ve İletişim:** İdareler, birimlerin ve çalışanların performansını izleyebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır. İdareler, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalı ve personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

**Standart: 14. Raporlama:** İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını, her yıl saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalı, kamuoyuna açıklanmalıdır. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

**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. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dâhil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalı; kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir

olmalı, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalı, belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır. Ayrıca; gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

**Standart: 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi:** İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalı ve duyurulmalıdır. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalı, bunları bildiren personele haksız ve ayrımcı bir muamele yapmamalıdır.

**e) İzleme Standartları:** İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek amacıyla yürütülen tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre izleme standartları şunlardır:

**Standart: 17. İç Kontrolün Değerlendirilmesi:** İdareler iç kontrol sistemini, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak idari birimlerin katılımıyla yılda en az bir kez değerlendirmelidir. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

**Standart: 18 İç Denetim:** İdareler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

İdarelerin iç kontrol konusunda yaşanan belirsizlikler iç kontrol standartları yayımlanmasıyla ortadan kalkmıştır. Tüm kamu kuruluşları iç kontrol konusundaki görev ve sorumlulukları açık, anlaşılır hale gelmiştir.

### 2.2.5. İç Kontrolün Unsurları

Birçok ülkenin iç kontrol standartları oluştururken kullandığı COSO modelini, Türkiye'nin de esas aldığı görülmektedir<sup>181</sup>. COSO modelinin iç kontrol unsurları; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşması ve unsuların neler olduğu çalışmanın birinci bölümünde detaylı bir şekilde ele alınmıştır. İKÖMKİUE'nin 7. maddesinde belirtilen iç kontrolün unsurları aşağıda kısaca belirtilmiştir:

- **Kontrol ortamı:** İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmelidir. İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumluluklar; bilgili ve yeterli deneyime sahip uzmanlara bırakılmalıdır. Çalışan personelin performansı sürekli değerlendirilmelidir.

- **Risk değerlendirmesi:** Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planda ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

- **Kontrol faaliyetleri:** Kurumsal işleyişle ilgili, yönetimin belirlediği ilkelerin uygulanmasını sağlayan çeşitli politika ve prosedürler belirlenmelidir.

- **Bilgi ve iletişim:** İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

- **Gözetim:** İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Alınan önlemlerin ve yapılan kontrollerin ne kadar etkili olduğu, bundan sonra yapılacak kontrollerin nasıl yapılacağı, risklerin nasıl belirleneceği değerlendirilir<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.49.

<sup>182</sup>YAMAN, Adem, "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri", Mali Hukuk Dergisi, Sayı:138, 2008, s.4.

## 2.2.6. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar; İKÖMKİUE'nin 8. maddesi ile düzenlenmiş olup iç kontrol sisteminin kurulması ve mali yapının işleyişinde görev alan bireylerin yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir. Buna göre;

**Üst Yöneticiler:** KMYKK'nın 11. Maddesinde; kurumların üst yöneticileri belirtilmiştir. Milli Savunma Bakanlığı dışında tüm bakanlıkların en üst yönetici müsteşarıdır. Milli Savunma Bakanlığı'nda ise bakandır. Sayıştay hesap yargısında üst yöneticilerin doğrudan bir mali sorumlulukları bulunmamaktadır<sup>183</sup>. Taşra birimlerinde ise; il özel idarelerde üst yönetici Vali; belediyelerde ise Belediye Başkanıdır.

KMYKK'nın 11. maddesinin ikinci bendinde üst yöneticilerin yapmış olduğu işlemlerden dolayı sorumlu olduğu birimler belirtilmiştir. İdareler, stratejik planlarını ve bütçelerini kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlamalı ve uygulamalıdır. İdare stratejik planı hazırlarken sorumlulukları altındaki kaynakları etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi, malî kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün hazırladığı 1 Sıra No.lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği<sup>184</sup> gereği sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin merkez teşkilatı harcama yetkilileri görev

<sup>183</sup>GÜLEÇ, Sabri, Harcama Yetkilisinin 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararından Doğan Sorumluluğu: Adnan Menderes Üniversitesi Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2014, s.53.

<sup>184</sup> MALİYE BAKANLIĞI, Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği, 31.12.2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete 4. Mükerrer Sayı.



unvanları, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimleri ve hesap verme sorumluluğu açısından bağlı oldukları üst yöneticiler itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

**Tablo-1: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Üst Yönetici ve Harcama Yetkilileri**

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
<b>Başbakanlık, Bakanlık</b> (Milli Savunma Bakanlığı hariç)	Müsteşar	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Başkanlık Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Sekreterliği Merkez	Kurul Başkanı Genel Müdür Başkan Daire Başkanı Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Sekreteri Başkan
<b>Müsteşarlık</b>	Müsteşar	Kurul Başkanlığı Genel Müdürlük Müstakil Daire Başkanlığı Başkanlık Müşavirlik Özel Kalem Müdürlüğü Savunma Uzmanlığı	Kurul Başkanı Genel Müdür Daire Başkanı Başkan Müşavir Özel Kalem Müdürü Savunma Uzmanı
<b>Genel Müdürlük</b>	Genel Müdür	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Başkanlık Müdürlük Savunma Sekreterliği Sivil Savunma Uzmanlığı Savunma Uzmanlığı Müşavirlik Akademi Başkanlığı	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Başkan Müdür Savunma Sekreteri Sivil Savunma Uzmanı Savunma Uzmanı Müşavir Akademi Başkanı
<b>Başkanlık</b>	Başkan	Kurul Başkanlığı Müstakil Daire Başkanlığı Daire Başkanlığı Savunma Uzmanlığı Savunma Sekreterliği Müşavirlik	Kurul Başkanı Daire Başkanı Daire Başkanı Savunma Uzmanı Savunma Sekreteri Müşavir
<b>Genel Sekreterlik</b>	Genel Sekreter	Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
<b>Yüksek Mahkemeler ve Sayıştay</b>	Başkan	Genel Sekreterlik Özel Kalem Müdürlüğü	Genel Sekreter Özel Kalem Müdürü
<b>Kurul</b>	Başkan	Genel Sekreterlik Denetim ve İnceleme Grupları	Genel Sekreter Genel Sekreter
<b>Kurum</b>	Başkan	Müstakil Daire Başkanlığı Müşavirlik Savunma Uzmanlığı	Daire Başkanı Müşavir Savunma Uzmanı

**Kaynak:** AKSOY, Mehmet, Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008, s.38.

**Harcama Yetkilileri:** İdari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrol ve ön mali kontrolün işleyişinden ve süreç kontrolünün uygulanmasından sorumludur<sup>185</sup>.

<sup>185</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.50.

KMYKK'nın 31. maddesinde, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir. Bu yüzden harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Harcama yetkilileri, bütçede öngörülen ödeneği geçmeyecek şekilde ödenek gönderme belgesiyle tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapacağı belirtilmiştir.

Harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle bütçeden harcama yapılmasıyla ilgili sorumluluğu, KMYKK'nın 32. maddesinin ikinci bendinde tanımlanmıştır. Buna göre; harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur denilmiştir. Görüldüğü üzere; harcama yetkilisi, harcama talimatındaki yetkiyi yerine getirirken sınırlı sorumluluğa sahiptir<sup>186</sup>.

KMYKK'nın 5436 Sayılı Kanunla değişik 60'ıncı maddesi uyarınca harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Bu maddeye istinaden; ön mali kontrol işlem süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu KMYKK'nın 58. maddesinde belirtilmiştir.

KMYKK'nın 22'nci maddesinde; kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkilileri, merkez dışı birimlerine ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderirler. Ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisi, harcama yetkilisidir denilmektedir.

Merkez dışı birimlerde harcama yetkilileri görev unvanları itibarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

<sup>186</sup>AĞDENİZ, Serkan, "5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme", Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:9, Sayı:33, 2006, s. 80.

**Tablo-2: Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilisi**

Ödenek Gönderme Belgesiyle Ödenek Gönderilen Birim	Harcama Yetkilisi
Bölge Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	Bölge Müdürü veya eşdeğer yetkili
İl Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İl Müdürü veya eşdeğer yetkili
İlçe Müdürlükleri veya eşdeğer birimler	İlçe Müdürü veya eşdeğer yetkili

**Kaynak:** GÜLEÇ, a.g.t., s.64.

Malmüdürlüklerinde ve ilçe özel idarelerinde harcama yetkilisi kaymakamdır. Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticileri harcama yetkilisidir. Teşkilat yapısında üst yönetici ile harcama birimleri arasında yönetim kademesi yer almak şartıyla, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin harcama yetkisi harcama türleri itibarıyla kısmen veya tamamen; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanlığı'nın, sosyal güvenlik kurumlarında ilgili Bakanlığın, mahalli idarelerde ise İçişleri Bakanlığı'nın uygun görüşü ve üst yöneticinin onayı ile bir üst yönetim kademesinde birleştirilebilir. Talep yazılarında harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilme gerekçesine ayrıntılı olarak yer verilir. Ancak; üst yöneticiler ve yardımcılara harcama yetkisinin birleştirilmesi suretiyle harcama yetkisi verilemez<sup>187</sup>.

Harcama yetkilileri, kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla aşağıda belirlenen sınırlar dâhilinde harcama yetkisini devredebilirler. Buna göre kamu idarelerinin;

- Merkez teşkilatı harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

<sup>187</sup>GÜLEÇ, a.g.t.,s.64.

- Merkez dışı birimlerinde ise bölge müdürleri veya eşdeğer yetkililer, il müdürleri veya eşdeğer yetkililer ile nüfusu 50.000'i aşan ilçelerin ilçe müdürleri veya eşdeğer yetkililer harcama yetkilerini yardımcılara,

- Belediye ve il özel idareleri ile bunlara bağlı idarelerin harcama yetkilileri bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere,

- Mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkisini birlik genel sekreteri, birlik müdürü veya birim amirlerine, harcama yetkisini kısmen veya tamamen devredebilirler. Harcama birimince yapılacak olan devirlerde; devirden sonra harcama yetkilisinin idari sorumluluğu devam eder. Harcama birimlerinde yapılacak iş ve işlemlerde tereddütte düşülmesi durumunda Maliye Bakanlığı'ndan görüş alınması gerekmektedir.

**Gerçekleştirme Görevlileri:** KMYKK'nın 33. maddesine göre; gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler<sup>188</sup>. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

**Mali Hizmetler Birimi:** İç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması, çalışmaların yürütülmesinden, üst yöneticiye öneriler sunmasından, danışmanlık hizmeti yapılmasından ve ön mali kontrolün oluşmasından sorumludur.

**Muhasebe Yetkilileri:** KMYKK'nın 35. maddesinde; her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Kanunun 49. maddesine göre; muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle yapılır. Bu düzenlemeler, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareler için Maliye Bakanlığı'nca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler

<sup>188</sup>ARSLAN, Ahmet, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, S:145, 2004, s.16.

için ise İçişleri Bakanlığı'nca Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

**İç Denetçiler:** İç kontrol sisteminin belirlenmiş olan amaç ve hedeflere göre işleyişinin denetlenmesinden ve kontrol noktalarının etkinliğinin ölçülmesi ve yeterliliğinin üst yöneticiye rapor edilmesinden iç denetçiler sorumludur<sup>189</sup>. KMYKK'nın 64. maddesi gereği iç denetçinin hazırladığı rapor üst yöneticiye sunulmaktadır. Aynı maddenin devamında ise; iç denetçinin görevleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir<sup>190</sup>. İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız olarak hareket ederler<sup>191</sup>. İç denetçiye asli görevi

<sup>189</sup>ÖZŞAHİN, a.g.t., s.50.

<sup>190</sup>ERKAN, Mehmet-Serkan, ÖZDEMİR-Mehtap, KARAKOÇ, "Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.X II,S,I, 2010, s.90.

<sup>191</sup>ŞAHİN, Ümit, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi", KMU İİBF Dergisi, Yıl:10, Sayı:15, 2008, s.296.

dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz<sup>192</sup>. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar.

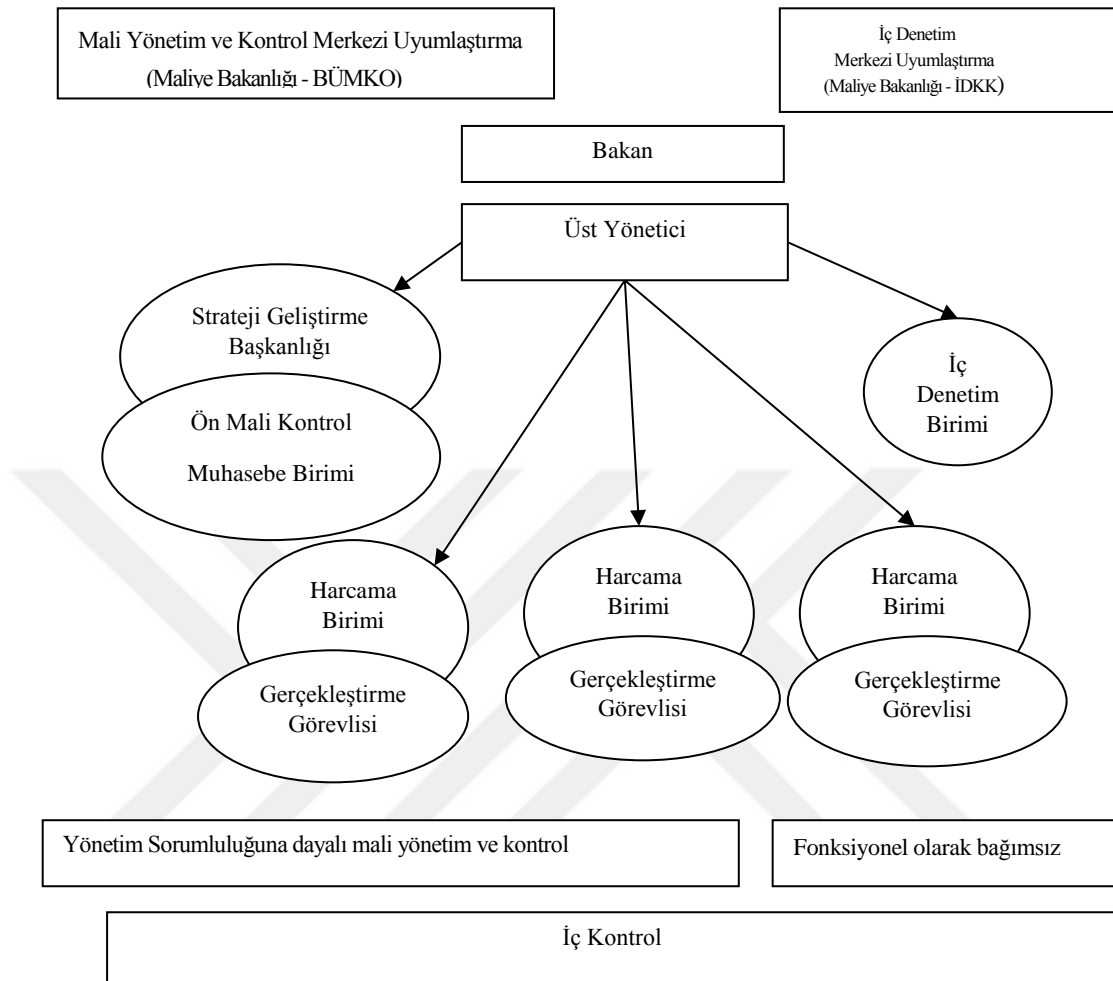
### 2.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

İç kontrolün yapısı ve işleyişi, KMYKK'nın 57. maddesinde “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmalıdır. Malî yetki ve sorumluluklar, bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmelidir. 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 tarif edilmiştir.

Söz konusu iç kontrolün yapısı ve işleyişini, harcama şekil 5'te gösterilmektedir. İç Kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklardan üst yönetici (Bakan), harcama birimleri, gerçekleştirme görevleri, iç denetim, strateji geliştirme başkanlığının iç kontrol sistemi içerisindeki yerleri belirtilmiştir.

---

<sup>192</sup>Erkan- Özdemir-Karakoç, a.g.m., s.90.

**Şekil-5: Kamu Mali İç Kontrol Yapısı**

**Kaynak:** DUMAN, a.g.e., s.11.

### 2.2.8. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Yapısı

Yukarıdaki sistem bir bütün olarak ele alındığında iç kontrolün, yönetimin bir fonksiyonu olduğu anlaşılmakta olup sistemin kurulması ve gözetilmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici sorumluluğunun gereklerini mali hizmetler birimi (strateji geliştirme birimi), harcama birimi ve iç denetim birimi ile birlikte yerine getirir. Maliye Bakanlığı ise mali yönetim, iç kontrol süreçleri ve ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemleri; İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) da iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirler<sup>193</sup>.

<sup>193</sup>BOZKURT, Mehmet, "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi", Dış Denetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, s.133.

Üst yönetime yardımcı olacak mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenir<sup>194</sup>. Mali hizmetler biriminin yapması gerekenler ise şu şekilde sıralanmaktadır<sup>195</sup>:

- Bütçeyi hazırlamak, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini yapmak, bütçe kayıtlarını tutmak.
- Bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak, ödenek gönderme belgelerini düzenlemek.
- Harcama yapılması ve gelir elde edilmesine ilişkin malî işlemleri yürütmek.
- Bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bunların raporlanmasını sağlamak.
- İdarenin bütçe kesin hesabını hazırlamak.
- Stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin kayıtları tutmak.
- Malî kanunlar ile ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak.

Üst yönetime yardım edecek bir başka birim ise iç denetim birimidir. İç denetim aşağıdaki faaliyetlerle üst yönetime yardımcı olmaktadır:

- Kurumların büyüklüğüne, faaliyetlerinin karmaşıklığına, yoğunluğuna, kapsamına ve risklilik düzeyine bağlı olarak, Kanun ve ilgili mevzuat ile kurum içi düzenlemelerde öngörülen denetim hizmetleri aksatılmadan ve bu hizmetlerin gerektirdiği seviyede yerine getirilmesi amacıyla yeterli sayıda denetim elemanı buldurmalıdır.
- İç denetim faaliyetlerine yönelik politika ve uygulama usullerini belirler, denetim komitesi uygun görüşünü alır ve üst yönetimin onayıyla uygulamaya koyar.
- İç denetim faaliyetlerini gözetler, denetim politika, program, süreç ve uygulamalarını izler ve yönlendirir.

<sup>194</sup>SARAÇ, Osman, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 149, 2005, s.146.

<sup>195</sup>MALİYE BAKANLIĞI, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 18/02/2006 tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete, 2006/9972 Bakanlar Kurulu Kararı.



- Denetimde görevli personelin yeterli deneyime sahip olup olmadıklarını değerlendirir, mesleki bilgi, beceri ve yeteneklerinin geliştirilmesine yönelik eğitim programları hazırlar ve bunların görevlerini mesleki özen ve dikkat çerçevesinde bağımsız ve tarafsız olarak icra edip etmediklerini izler.

- Dönemsel ve riske dayalı denetimler haricinde, üst yönetim veya denetim komitesi talebi üzerine, iç denetimin amacına uygun olarak özel denetimler yapar.

### **2.2.9. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol**

KMYKK'nın 60. maddesinde mali hizmetler birimi, 58. maddesinde ise ön mali kontrol faaliyeti düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesinde mali hizmetler biriminin görevlerini şu şekilde sıralanmıştır:

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,

- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,

- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,

- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,

- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,

- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,

- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,

- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,

- Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,

- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,

- Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak,

Mali hizmetler biriminin örgüt yapısı; stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe, kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemek amacıyla KMYKK'nın 55, 56, 57 ve 58 inci maddelerine dayanılarak İKÖMKİUE<sup>196</sup> (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar) Yönetmeliği hazırlanmıştır.

Mali hizmetler birimi ve harcama birimi tarafından yerine getirilen ön mali kontrol, Kanunun 58. maddesi hükümlerine göre İLÖMKİUE Yönetmeliği'nin 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre ön mali kontrol; idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemleri; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönünden yapılan kontroldür. Ön mali kontrol esas itibarıyla mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetlerini kapsamakta ve önleyici kontrol olarak da adlandırılmaktadır<sup>197</sup>.

Bu kontrol faaliyeti, Yönetmelik'in 10. maddesinde; idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimlerinde tahakkuk aşamasında yapılan

<sup>196</sup> MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları, 01/01/2006 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>197</sup> KESİK, Ahmet, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:9, 2005, s. 100.

kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından ödeme öncesi yapılan kontrollerden meydana geldiği söylenmiştir. Ön mali kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden; mali hizmetler birimi tarafından yapılacak ön mali kontrol ise yapılması zorunlu kontroller ile idarelerince yapılacak düzenlemeler çerçevesinde yapılması öngörülen kontrollerden oluşur<sup>198</sup>.

Ön mali kontrolün yapılacağı birinci düzey, harcama birimlerince yapılan ön mali kontroldür. Kurumsal sınıflandırmanın 3 ve 4 üncü düzeyinde ödenek dağıtımı yapılan birimler olarak tanımlanan harcama birimlerindeki ön mali kontrol, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle başlamakta ve ilgili harcamayla ilgili gerekli belgelerin ödeme emri belgesi ekinde düzenlenerek harcama yetkilisinin onayına sunulmasına kadar devam etmektedir. Belgelerin temin edilmesi ve ödeme emri belgesi ekinde düzenlenmesinde de harcama birimi tarafından nihai ön mali kontrol görevi ifa edilmektedir<sup>199</sup>. Yapılan ön mali kontrol; her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içeren şekilde süreç kontrolü şeklindedir ve bu süreç kontrolünü sağlamak amacıyla mali işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe girer.

#### **2.2.10. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları**

KMYKK'nın 35. maddesinde; her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olduğunu belirtmiştir. KMYKK'nın 49. maddesine göre; muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle yapılır. Bu düzenleme, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı'nca;

<sup>198</sup>ÇOLAK, Hacı Bayram, "5018 Sayılı Kanuna Göre Ön Mali Kontrol, Kapsamı, Yetkililer ve Sonuçları", <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/82-makale26>. (Erişim Tarihi: 10.01.2016).

<sup>199</sup>ÇOLAK, a.g.e.

sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığı'nca hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

KMYKK'nın 61. maddesinde muhasebe yetkilisinin görevini açıklamıştır. Bu maddeye göre; muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri şeklinde tanımlanmıştır. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur. Aynı maddenin devamında ise; muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 Tarihli ve 4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığı'nca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri ise; Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifikası Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 23. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; muhasebe yetkilisinin görevleri şöyle sıralanmaktadır:

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.
- Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.
- Gerekli bilgi ve raporları, Bakanlık'a, hizmet verilen ilgili kamu idaresinin harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek.

- Vezne ve ambarların kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.

- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.

- Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.

- Muhasebe birimini yönetmek.

- Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak.

Aynı Yönetmelik'in 24. maddesinde ise muhasebe yetkililerinin sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre;

- Bu Yönetmeliğin 5'inci maddesinde sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,

- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,

- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,

- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,

- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,

- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,

- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,

- Yetkili mercilere hesap vermekten sorumludur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİYE BAKANLIĞI'NDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM YAPISININ İNCELENMESİ

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanmak suretiyle toplumsal talepleri karşılamak için kaliteli ve hızlı kamu hizmetleri üretebilme ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç gerek gelişmiş, gerekse de gelişmekte olan pek çok ülkeyi etkilemiştir. Kamu yönetim alanında geleneksel anlayış terk edilerek yeni bir anlayışın yerleşmesi adına reformlar gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde ise kamu mali yönetim sisteminde köklü değişikliklerin yaşanmasını sağlayan KMYKK gelmektedir. KMYKK ile mevcut sistemin daha etkin olması, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi oluşturulması hedeflenmiştir. KMYKK, hesap verebilirlik, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını, stratejik planlamayı, performans esaslı ve çok yıllık bütçeleme anlayışını, mali saydamlık, iç kontrol sistemi gibi yeni kavramlar getirmiştir<sup>200</sup>.

KMYKK ile çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulmaya çalışılmış ve yönetim anlayışında köklü değişikliklere uygun bir yapı kurulması hedeflenmiştir. Böylelikle; geleneksel yönetim anlayışından kurtularak yönetişim, hesap verebilirlik, saydamlık, vatandaş memnuniyeti gibi yeni kavramları esas alarak çağdaş standartlara uygun bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

#### 3.1. MALİYE BAKANLIĞI'NDA UYGULANAN İÇ KONTROL MODELİ

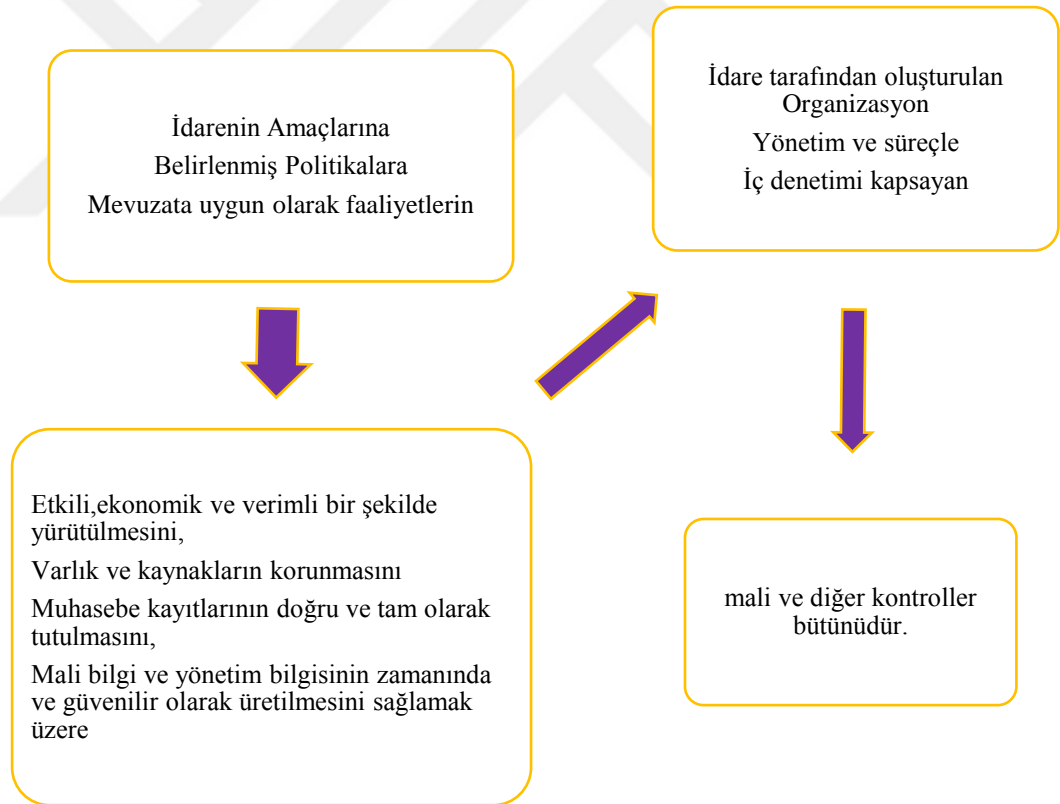
Çalışmamızın ikinci bölümünde belirtildiği üzere, Türk kamu yönetimi, iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartların benimsendiği ve bu bağlamda 2007 yılında yayınlanan Kamu İç Kontrol Standartları, özel sektörde

<sup>200</sup>NEZİROĞLU, İrfan, “Önsöz”, Şeffaf ve Hesap Verilebilirlik Sempozyumu, Ankara, 25 Haziran 2012, s.3. [https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu\\_yonetimi\\_sempozyumu.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu_yonetimi_sempozyumu.pdf). (Erişim Tarihi: 01.05.2016).

uygulanmak üzere geliştirilen ve 2000’li yıllarda sıkça karşılaşılan şirket iflaslarıyla daha fazla uygulanan COSO modelini temel almıştır. COSO modeli, risk odaklı olması ve mali olmayan süreçleri de içermesinden dolayı diğer modellerden ayrılmaktadır. Ayrıca, kurum içerisinde farklı birimlerin ihtiyaçlarının karşılanmasında ortak bir yapının oluşturulmasını sağlayarak bütüncül bir yaklaşımı ön plana getirmektedir. Böylelikle; kurum içerisinde tüm birimlerin birbiriyle daha uyumlu olmasını, birimlerin birbirlerini desteklemesini ve bir bütün olarak hareket etmesini sağlamaktadır. İç kontrol sistemi, sorunların ortaya çıkmasını önleyici ya da çıkan sorunlara çözüm yollarının uygulanmasını sağlayan risk odaklı bir yaklaşımı benimsenmektedir.

KMYKK’nın 55. maddesine göre; İç kontrolün tanımına tekrar bakacak olursak;

#### Şekil-6 : İç Kontrol Tanımı



**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Raporu, s.2.

<http://www.sgb.gov.tr/SiteAssets/Lists/MansetListesi/NewForm/MB%20C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20C4%B0zleme%20ve%20De%20C4%9Ferlendirme%20Rahberi.pdf>. (Erişim Tarihi:15/04/2016).

İç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izleme unsurlarından oluşmaktadır. İlk dört unsur, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişiyle ilgiliyken; izleme ise iç kontrol sisteminin etkili bir biçimde uygulanmasını sürdürmeyi amaçlamaktadır.

Maliye Bakanlığı'nda, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve bu sistemden yönetim ve çalışanlarca beklenen sonuçların elde edilebilmesi arzulan bir durumdur. Bu durumun gerçekleşmesi; iç kontrol sisteminin eksikliklerini ortaya çıkarabilecek kalitede izlemenin gerçekleştirilmesine ve tespit edilen eksiklikler giderilerek sistemin sürekli olarak iyileştirilmesine ve geliştirilmesine bağlıdır.

Maliye Bakanlığı'nca iç kontrol sisteminin izlenmesi, Bakanlığın amaç ve hedeflerine ulaşmasını ölçmekte önemli bir araçtır. İzleme fonksiyonu, etkili, ekonomik, verimli olmayan ve usulsüz prosedür/sistemlere ve etik olmayan uygulamalara, zamanında müdahale etme imkanı sağlar. Uygun bir kontrol ortamının oluşturulması, risklerin yönetilmesi modeline bağlıdır. Riskler değiştiğinde yönetimin, kontrol tasarımını yeniden değerlendirmesine ve riskleri kabul edilebilir seviyede tutmaya yardımcı olur.

Bu kapsamda izleme unsuru<sup>201</sup>;

- Kontrol ortamını risk yönetimini destekleyecek düzeyde tutan,
- Yeni ortaya çıkan ve zamanla önemi değişen riskleri dikkate alan,
- Kontrollerin risklere etkili düzeyde sürekli olarak cevap vermesini sağlayan,
- Bilgi ve iletişimi sisteme hizmet etmek üzere açık ve yeterli seviyede tutan,
- Her seviyedeki yöneticinin sorumluluğu altındaki faaliyetleri etkin bir biçimde izlemesini sağlayan bir yapıda olmalıdır.

İç kontrol sisteminin izleme unsuru, sistemlerin, süreçlerin ve iç kontrolün etkin işlemlerini sağlamak üzere gündelik işlerin içine yerleştirilen sürekli izleme ve özel değerlendirmeler olmak üzere iki yöntemden oluşmaktadır. Sürekli izleme; iç kontrol sisteminin amaçlandığı şekilde uygulanmasını, yazılı prosedürlerle uyumluluğunu, idarenin görevlerinde, hedeflerinde veya çalışma ortamında meydana gelen değişikliklerin yansıtılmasını, sistem içerisinde gereksiz süreçlerin tespit edilmesini, yeni teknolojilerin tespit edilerek uygulanmasını, mevzuatta meydana gelen

<sup>201</sup>MALİYE BAKANLIĞI, a.g.r., s.3.



değişikliklerin takip edilmesini sağlamaktadır. Özel değerlendirmeler ise, sürekli izlemenin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir<sup>202</sup>. Kontrol sisteminin zayıf olduğu alanlar, yüksek maliyete maruz kalınabilecek alanlar ile yüksek riskli alanlarda veya idarenin hedefleri üzerinde etkili olabilecek değişiklikler ile personel değişikliğinin olduğu durumlarda gerçekleştirilmektedir.

İç kontrol sistemi, yönetimin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmakla beraber, risk yönetimi açısından iç kontrol faaliyetlerinin, uygulamaya konulma amacına uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Böylelikle; iç kontrol sistemindeki eksiklikler zamanında tespit edilmekte, Maliye Bakanlığı içerisindeki birimlerin asli faaliyetlerini ve bu asli faaliyetlere yardımcı olan iç kontrol uygulamalarını sonuç odaklı gerçekleştirerek Bakanlık görevlerinin yerine getirilmesine katkı sağlamaktadır.

İç kontrol sistemi içerisinde yer alan birimleri görev ve sorumluluklarını KMYKK'ya göre yerine getirmektedir. Bakanlık içerisinde yer alan birimler ve görevleri aşağıda ele alınmaktadır<sup>203</sup>:

**Üst Yönetici:** KMYKK'nın 11. maddesine göre iç kontrol sisteminin izlenmesinde temel sorumluluk üst yöneticiye aittir. Maliye Bakanlığı'nda üst yönetici, izlemeyi harcama birimlerinden sağlanan faaliyet raporları, Strateji Geliştirme Başkanlık'ınca (SGB) hazırlanan iç kontrol sistemi değerlendirme raporu, iç ve dış denetim tarafından hazırlanan raporlar, izleme ve yönlendirme kurulu değerlendirmeleri ve kararları, özel değerlendirme raporları aracılığıyla yerine getirmektedir. Üst yönetici, bu sorumluluğunu yerine getirdiğini ve Bakanlığın iç kontrol sisteminin amaç ve hedeflerine ulaşmakta makul güvence sağladığını, her yıl İç Kontrol Güvence Beyanını imzalayarak Bakanlık Faaliyet raporunun ekinde kamuoyuna duyurur.

**İzleme ve Yönlendirme Kurulu:** 04.02.2009 tarihli Kamu İç Kontrol Standartları Rehber'ine dayalı olarak 11.05.2009 tarih ve 17 No.lu Maliye Bakanlığı onayıyla oluşturulmuştur. İKEP (İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı) 'in izlenmesinden ve iç kontrol sistem araçlarının etkin biçimde oluşturulması amacıyla yönlendirmelerin yapılmasından sorumludur. Merkezde, bir üst yönetici yardımcısı, harcama yetkilileri veya görevlendirildikleri yardımcılardan; taşrada ise defterdar yardımcısı başkanlığında müdürlerden oluşmaktadır. İzleme ve Yönlendirme Kurulu,

<sup>202</sup>MALİYE BAKANLIĞI, a.g.r., s.4.

<sup>203</sup>MALİYE BAKANLIĞI, a.g.r.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan görevler ışığında; iç kontrol sisteminde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi amacıyla yapılan planları izler ve planlanan eylemlerin amacına uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi için gerekli kararları alır. Ayrıca; stratejik risklerin yönetilmesinden sorumludur. Oluşturulacak olan Stratejik Eylem Planların izlenmesini gerçekleştirmekte ve ilgili birimlerin koordinasyonunda tutarlı bir şekilde risklerin yönetilmesini gözetmektedir. İzleme ve Yönlendirme Kurulu, risklerin stratejik hedeflere ulaşıp ulaşmadığı konusunda yılda bir kez değerlendirme yapar. Yapılan değerlendirmeler bir önceki dönem dikkate alınarak yapılır. Hedeflere ulaşırken ortaya çıkabilecek riskler tespit edilerek yönetim planına alınmasını sağlamaktadır.

**Harcama Birimleri:** İç kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları Yönetmelik'in 8. Maddesinde, "Harcama yetkilileri; görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur" şeklinde belirtilmektedir. Buna göre; Maliye Bakanlığı içerisinde harcama birimleri; iç kontrol sisteminin işleyişini, değerlendirmesini, ve kontrol özdeğerlendirmelerini yapmalıdır. İç ve dış denetim raporlarında yer alan önerilere ilişkin önlemler alınmasından ve sorumlulukları altındaki birimlerde iç kontrolün kurulmasından sorumludur. Faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülerek istenen sonuçlara ulaşılmasını sağlamalıdır. Bunun yanı sıra, harcama yetkilileri SGB'ye iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirilmesine yönelik gerekli bilgileri sağlar. Maliye Bakanlığı içerisinde harcama birim yöneticileri, merkez birimlerinde kurul başkanı, genel müdür, başkan, müstakil daire başkanı, taşrada ise defterdardır.

**Birim Koordinatörü:** İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nun üyesi birimde gerçekleştirilecek İç Kontrol Eylem Planı ve Risk Yönetim çalışmalarının koordinasyonunu sağlayan Birim Koordinatörüdür. Birim koordinatörü, içinde bulunduğu birimin diğer birimlerle olan ilişkilerin gelişmesini, birimin diğer birimlerle koordinasyonunu sağlamakta, birimin risk eylem planlarını belirli periyotlarla gözden geçirmekte, alt birim<sup>204</sup> risk eylem planlarıyla ilgili alt birim yöneticisinden bilgi almakta, birimlerde iç kontrol ve risk özdeğerlendirme çalıştaylarını planlayıp gerçekleştirmektedir. Ayrıca; merkezi birimlerde daire başkanlıkların, daire başkanlığı

<sup>204</sup>Alt Birim: Birimdeki daire başkanlıkları, daire başkanlığı yoksa şubelerdir. Defterdarlıklarda alt birim müdürlüklerdir.

yoksa şubelerin; defterdarlıklarda müdürlüklerin risk eylem planı uygulamalarıyla ilgili alt birim yöneticilerinden bilgi almaktadır.

**Diğer Yöneticiler:** Maliye Bakanlığı'nın harcama birimlerinde görev yapan diğer yöneticiler, birim yöneticisine karşı sorumlu olup, operasyonel riskleri izler, iç kontrol eksiklikleri tespit eder, eksiklerin tamamlanması için yetkiye sahipse tamamlar, yoksa birim yöneticisine durum hakkında bilgi verir.

**Personel:** Bakanlığın iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Her bir personel iç kontrol sisteminin parçasıdır. Personel, görevlerini yürütürken iç kontrol sistemini izler ve karşılaştığı sorunları birim yöneticisine bildirir.

**Taşra Teşkilatı:** Maliye Bakanlığı'nın taşrada iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde uygulanması için Defterdarlıkta Defterdar ve müdürler, sorumlulukları altındaki birimlerde işleyişini izlemekten ve iç kontrol sistemindeki eksiklerin tespit etmektен sorumludurlar.

**Strateji Geliştirme Birimleri (SGB):** KMYKK'nın 60. maddesinin m bendine istinaden Maliye Bakanlığı'nda iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve sürekli geliştirilmesi için çalışmalar yapar ve çalışma sonuçlarını üst yöneticiye raporlamaktadır.

SGB, iç kontrol sisteminin izlenmesi kapsamında; İç Kontrol Eylem Planı izleme raporlarının alınması ve izleme sonuçlarının İYK ile üst yöneticiye sunulmak üzere konsolide etmelidir. İç kontrol sisteminin özdeğerlendirme anketleri ve çalıştayları gibi izleme araçlarının uygulanmasından, risk çalışmalarının sonuçlarıyla ilgili bilgilerin toplanmasından, iç ve dış denetim raporlarıyla ilgili gerekli çalışmaların yapılmasından sorumludur. Tüm bu konularla ilgili bulguları içeren yıllık değerlendirmesini yaparak değerlendirme raporunun üst yöneticiye sunmaktadır. SGB, Bakanlığın uluslararası standartlara ve KMYKK'ya uygun olarak getirmiş olduğu birimdir.

**İç Denetim:** KMYKK'nın 60. maddesine istinaden Bakanlık'ta oluşturulan iç denetim birimi, sorumlu idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığı, idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediği, üretilen bilginin doğru ve tam olup olmadığı, varlıkların korunup korunmadığı, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirilmediği hakkında idareye güvence vermeye çalışmaktadır. Böylelikle; idarenin hedeflerini

gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

İç denetçiler yapmış olduğu raporları üst yöneticiye sunarlar ve üst yönetici değerlendirerek ilgili birimlere ve bilgi için SGB'ye gönderir. İç denetim sonucunda elde edilen veriler, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca çıkarılan Kamu İç Denetim Standartları çerçevesinde yürütülür. Denetlenen faaliyetler konusunda birim yöneticileri denetim raporlarında yer alan önerilere ilişkin önlemler alır; eğer önlem alınmazsa iç denetçiler üst yöneticiyi bilgilendirir.

İç kontrol sistemiyle ilgili faaliyetlerin idarenin ana faaliyetleriyle bütünleşmesiyle birlikte birim ana faaliyetleri daha az güçlüklerle karşılaşılarak, zamanında ve personelinden daha yüksek performans elde ederek gerçekleştirilmekte ve Kurumun sahip olduğu iç kontrol sistemi etkin bir biçimde kurulmaya çalışılmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanmasında, birimin ana faaliyetlerinin daha etkin bir biçimde yürütülmesinde izleme önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Yöneticiler, KYKK ile getirilen yeniliklerden biri olan hesap verme sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirmek zorundadır. Doğru ve sonuç odaklı kararlar almak için birimin uygulamış olduğu faaliyetleri değerlendirirken sağlam dayanaklara dayandırılmalıdır. Yöneticiler, risk yönetimine hakim olmalıdır. İzleme unsuru, yöneticinin yanı sıra altında çalışan personel tarafından da iyi bilinmelidir. İzleme unsuru sayesinde personelin yüksek performansla çalışmasını ve yaptıklarıyla iç kontrol sistemine katkısı daha iyi değerlendirilmektedir.

Bakanlık'ta izleme unsurunun yerleştirilmesi ve sürekliliğin sağlanması için iç kontrol farkındalığı yaratmaya yönelik düzenlemeler yapılmaktadır. Üst yönetici, iç kontrole ilişkin birim yönetici ve personelinden beklediği performansla ilgili her yılın başında genelge yayımlamaktadır. Ayrıca; SGB üst yönetici imzasıyla iç kontrol durum raporları birim yöneticilerine göndermektedir. Raporla; Bakanlık'ın iç kontrol sisteminin izlediği, iç kontrol sistemindeki aksaklıklarından haberdar olduğu ve bunların giderilmesi için birim yöneticileri bilgilendirmektedir. Alt birim yöneticileri ve personeli görevlerini iç kontrole uygun şekilde gerçekleştirmektedir. Birim yöneticileri yılda en az bir kez çalışanlarıyla birlikte iç kontrol değerlendirme toplantısı yaparak değerlendirmelerini bir toplantı tutanağına bağlamaktadır. Gerçekleşen tüm bu durumlar; Bakanlık'ın üst yönetiminden en alt personele kadar iç kontrol sistemini sahiplendiğinin göstergesidir.

Bakanlık, iç kontrolün farkındalığını arttırmak için; iç kontrol uygulamalarını SGB koordinasyonunda birim ve alt birim yöneticilerince paylaşılması ve değerlendirilmesi için yılda bir kez konferans veya seminer düzenlemektedir.

Bakanlık birimlerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesinde sorumluluk birim yöneticilerine aittir. Birim yöneticileri, belirli dönemlerde sistemin işleyişini izlemeleri ve izleme sonucunda tespit ettikleri eksiklerin giderilmesini sağlamalıdır. Bu kapsamda yapılanlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Personelin, yürüttüğü faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunu sürekli olarak izlemesi ve tespit ettiği aksaklıkları bir üst amirine iletmesi desteklenmelidir.

- İç kontrol sisteminin alt birimlerde etkinliğini ve güncelliğini sağlamak üzere Tablo-3'teki gibi Durum Tespit Raporları hazırlanmalıdır. Söz konusu raporlar üçer aylık periyotlar halinde alt birim yöneticisi tarafından iç kontrolün koordinatörlüğünü yapan İYK üyesine sunulmalıdır. Ancak risk eylem planlarıyla yüksek risk tespit edilen alanlarda (risk matrisinde kırmızı alanda yer alan riskler) durum tespit raporu aylık olarak hazırlanır. Bu raporlar, iç kontrol sisteminin eksikliklerini ve güncel olmayan sistem araçlarını tespit etmede ve İYK koordinatörünün İYK toplantılarındaki etkinliğini artırmada önemlidir.

**Tablo-3 :Durum Tespit Raporu**

<b>İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi</b>	<b>Eylemlerin Durumu/ Sorunlar /Eksiklikler</b>	<b>Öneriler/ Yapılacaklar</b>
<i>İç Kontrol Eylem Planında Süreklilik Arz Eden Eylemlerin Tamamlanması</i>		
<i>İç Kontrol Eylem Planında Dönem Eylemlerinin Durumu / Tamamlanmayan Eylemler</i>		
<i>İç Kontrol Sistemindeki Genel Sorunlar</i>		
<b>İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi</b>	<b>Eylemlerin Durumu/ Sorunlar/ Eksiklikler</b>	<b>Öneriler/ Yapılacaklar</b>
<i>Risk Eylem Planında Öngörülen Eylemlerin Tamamlanma Sonuçları</i>		
<i>Risk Matrisinde Kırmızı Alanda Çıkan Riskler</i>		
<i>Risklerin Yeniden Gözden Geçirilmesi ve Kontrol Faaliyetlerinin Etkinliği</i>		
<i>Risk Yönetimindeki Genel Sorunlar</i>		

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIĞI, a.g.r., s.23.

- İç kontrol tebliğinde “Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.” belirtilen bu şart gerçekleşmelidir. Bunun için; İKEP’te öngörülen faaliyetlerin üçer aylık dönemler halinde izlenmesinin sağlamak amacıyla düzenlenen İzleme ve

Değerlendirme Raporlarına, faaliyetlerdeki iç kontrole yönelik eksiklikleri tespit eden ve faaliyetlerin risklerini de içeren bir bölüm eklenir. Bu bölüm İYK üyesine iletilen durum tespit raporları esas alınarak hazırlanır. Söz konusu raporda idarenin faaliyetlerindeki önemli ve/veya güncel gelişmelerin özetlendiği bir yönetici özeti kısmı bulunmalıdır. Rapor, İYK üyesi tarafından üç ayda bir birim yöneticisi onayına sunulur.

- Birim yöneticisi, raporu değerlendirir ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. İzleme ve Değerlendirme Raporları, eksikliklerin giderilmesi ve güncel olmayan sistem araçlarının güncellenmesi, neticesinde birimin faaliyetleri yürütülürken herhangi bir problem oluşmadan önlem alınması açısından önem kazanmaktadır.

- Raporun yönetici özeti, iç kontrol ve risk bölümleri ile alınması öngörülen önlemler, birim yöneticisi imzasıyla rapor değerlendirmeleri ile ilgili kritik konular toplantılarda gündeme getirilir.

- Birim yöneticileri ayrıca kendi birimlerinde çalışanları ile yılda en az bir kez periyodik iç kontrol değerlendirme toplantıları gerçekleştirir.

- Bunların yanında, birim yöneticileri gerekli gördükleri durumlarda ilgili personelden veya kurum dışından uzmanlık/danışmanlık desteği alarak daha yakından izlemek istediği konular hakkında özel değerlendirme raporu isteyebilirler.

Alt birimin günlük faaliyetleri alt birim yöneticileri tarafından sürekli izlenmektedir. Günlük faaliyetlerde meydana gelen değişiklikler zamanında tespit edilerek önlemler alınmaktadır. Günlük faaliyetlerle karşılaşılan riskler operasyonel risk olarak tanımlayabiliriz. Bununla ilgili olarak birim yöneticileri, her yılın Aralık ayında risk eylem planları hazırlayarak uygulamaya koymalıdır. Birimin ana görev ve faaliyetleriyle ilgili olarak karşılaşılan bir başka risk, birim yöneticisi başkanlığında alt birim yöneticilerin katılımıyla yılda en az bir kez toplanılarak, Maliye Bakanlığı Risk Strateji Belgesiyle uyumun sağlanması da dikkate alınarak değerlendirilen performans riskidir. Performans Risk Eylem Planlarında her yılın şubat ayında hazırlanarak birim yöneticisinin bağlı olduğu üst amirin imzasıyla uygulanmaya konulmalıdır. Planda, risklerin analizleri belirli tarihlerde yapıldığı, sorumlu yönetici tarafından risklerin izlenmesi ve risklerin önem seviyelerine göre önlem alınması gerektiği belirtilmelidir.

İç kontrol sistemi değişen ihtiyaçlar ve önceliklere, yeni teknolojilere, yeni politikalara, yeni koşullara göre sürekli güncellenmelidir. Bu yüzden; Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sürekliliğinin sağlanması ve güncellemelerinin yapılması için yılda en az bir kez mevcut durum analizi yapılmalıdır.

Bakanlık; İç kontrolün eksiklerini tespit edip tamamlanması, belirlenen hedeflere ulaşmada makul bir güvence sağlamak amacıyla gözden geçirilip değerlendirilmesi kontrol özdeğerlendirmeyle gerçekleştirmelidir. Bakanlık özdeğerlendirme olarak özdeğerlendirme çalışmaları ve kontrol özdeğerlendirme anketleri olmak üzere iki yöntem uygulamaktadır. İç kontrolün etkinliğini, risk ve kontrolleri veya hedeflerle ilgili belirlenmiş alanları değerlendirmek üzere Kontrol Özdeğerlendirme Çalışmaları yapmaktadır. Bakanlık; iç kontrol sisteminin standartlara uyumunun değerlendirildiği iç kontrol temelli çalıştaylarla hedeflere ulaşmak üzerinde etkisi olan risklerin tespiti ve kontrolü için risk temelli çalıştaylar yapmaktadır. İç kontrol temelli çalıştaylar her yıl Eylül ayında, risk temelli çalıştaylar ise Aralık ayında gerçekleştirilmektedir. Fakat idare birimlerin belirlemiş olduğu risklerin önemine ve aciliyetine göre yıl içinde de çalıştaylar yapabilmektedir.

Bakanlığın iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için yapmış olduğu kontrol özdeğerlendirme anketleri; iç kontrol sistemini genel olarak değerlendirmesine ve risk çalışmalarına yönelik idarelerin veya birimlerin durumunun değerlendirildiği risk yönetim anketine dayandırılmaktadır. İç kontrol özdeğerlendirme anketi, yılda bir kez yapılmakta olup Eylül ayının ilk haftasında yönetici ve personel tarafından doldurulmaktadır. Bu anketlerin yapılmasındaki amaç; iç kontrol standartlarına uyumla ilgili eksikleri tespit edilmesi, tespit edilen eksikliklerin giderilmesidir. Anketlerden elde edilen sonuçlar, SGB tarafından değerlendirilmektedir. Elde edilen sonuçlar İzleme Yönlendirme Kurulu'nun Ekim toplantısında sunulur. Risk yönetim anketi ise; her yıl Kasım ayında yöneticiler tarafından doldurularak SGB tarafından değerlendirilmektedir. Risk Yönetiminin birimlerde güçlendirilmesi için gerekli önlemleri almak amacıyla Risk Değerlendirme Raporu oluşturulur ve üst yönetici tarafından ilgili birimlere gönderilir. İzleme Yönetim Kurulu ise; rapor sonunda ilgili birimlerin gerekli önlemleri alıp almadığı konusunda izlemeler yapar.

Bakanlığın iç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından biri de dış denetim raporlarıdır. Bakanlık, Sayıştay tarafından hazırlanan Taslak Denetim Rapor'unda yer

alan bulgulara cevapları Bakanlık'a gönderildiği tarihten itibaren bir ay içinde vermek zorundadır. Bakanlık, Sayıştay'dan gelen rapor doğrultusunda SGB tarafından merkezi birimlere göndererek üst yönetici başkanlığında bulunan bulguların muhatabı birimlerle bir değerlendirme toplantısı organize eder. Değerlendirme toplantısından sonra birimlerden gelen cevaplar konsolide edilerek taslak bir metin oluşturulup üst yöneticinin onayına sunulur ve bir toplantıyla cevap raporun nihai son şekli verilir.

SGB, iç kontrol sistemin oluşturulmasından son şekline kadar geçen sürede gerçekleştirilen faaliyetler, sistemin işleyişi, etkinliği ve etkililiği konusunda değerlendirmeleri gösteren bir rapor hazırlar. Raporda;

- Bakanlığın iç kontrol sisteminin genel işleyişine dair gelinen aşama, özdeğerlendirme çalıştay ve anketlerinden elde edilen verilere dayanılarak özetlenir,
- Bakanlığın risk yönetim sisteminin işleyişi ve etkinliği risk yönetim anketi ve risk eylem planları sonuçlarına dayanılarak özetlenir,
- İç ve dış denetim bulgularına dair sonuçlar iç ve dış denetim raporlarına dayanılarak özetlenir,
- Bir önceki duruma göre gelişmelerin neler olduğu belirtilir,
- Sonuç değerlendirmesi yapılır.

Oluşturulan rapor taslağı, İzleme Yönlendirme Kurulu üyelerine koordine ettikleri birimin durumu eklenerek görüşleri alınmak üzere gönderilir. Raporun son hali, SGB tarafından Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici onayına sunulur. Üst yöneticiden onay alındıktan sonra birim yöneticilerine raporun bir örneği ile birim durum raporu gönderilir.

Tüm bu gerçekleştirilen çalışmalar her yılın Ocak ayında üst yönetici tarafından Maliye Bakan'ına bilgi verilir. Raporun sunumunu takip eden iki ay içinde üst yönetici, merkez birim yöneticileriyle SGB koordinasyonunda iç kontrol sistemi durum değerlendirme toplantısı gerçekleştirerek stratejik riskler de dâhil çeşitli güncellemeler yapılır.



### 3.2. MALİYE BAKANLIĞI KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA UYUM EYLEM PLANI

İç kontrol sistemi; KMYKK ile düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartlarda; ilgili kamu idareleri, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Maliye Bakanlığı, merkezi birimlerde iç kontrol sisteminin kurulması ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumu sağlamak üzere, 28/05/2009 tarihinde "Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlık Çalışmaları" konulu bir bilgilendirme toplantısı yapmıştır. Bu toplantıdan sonra eylem planlarının hazırlanmasına yönelik izlenecek yöntem üzerinde durularak Hazırlama Gruplarının eylem planları üzerinde yapmış olduğu çalışmalarına ve konsolide ederek Bakanlık Eylem Planı hazırlanmasına karar verilmiştir. Yapılan bu çalışmalar sonucunda; 03/05/2010 tarihinden itibaren "Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (IKEP) uygulanmaya konulmuştur.

İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planının yayımlanmasına kadar yapılan hazırlıkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz<sup>205</sup>:

- Strateji Geliştirme Başkanlık'ınca Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Gruplarına yönelik olarak, İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nca alınan kararların iletildiği bir bilgilendirme toplantısı gerçekleştirilmiştir.

- Çalışma gruplarıyla yapılan bilgilendirme toplantısı sonucunda birimler eylem planı taslaklarını oluşturmaya başlamıştır.

- Hazırlanan birim eylem plan taslakları, Strateji Geliştirme Başkanlık'ınca konsolide edilerek oluşturulan Eylem Planı Taslak'ının ilk hali İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nda görüşülmüştür.

<sup>205</sup> MALİYE BAKANLIĞI, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, Ankara, 2010, ss.21-22.

<https://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/EylemPlanı.aspx?RootFolder=%2FKontrol%20Eylem%20Plan%2FMB%20Eylem%20Planlar%C4%B1&FolderCTID=0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B&View={8A7ACD54-8B2E-45C8-B428-50A8A1C389D3}>.(Erişim Tarihi: 05/03/2016).

- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından birimler ile genel bir toplantı düzenlenmiş ve bu toplantıda sorular cevaplandırılmıştır.

- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Strateji Geliştirme Başkanlığı uzmanları, belirlenen bir takvimde birim temsilcileriyle ayrı ayrı görüşmeler yapmışlardır.

- Eylem Planı Taslağı, Birimlerce hazırlanan taslaklar çerçevesinde, Strateji Geliştirme Başkanlık'ınca konsolide edilerek revize edilmiştir.

- Revize edilen Eylem Planı Taslağı, İzleme ve Yönlendirme Kurulu'na sunulmuştur. Kurulda, iç kontrol standartlarının Bakanlık'da sürekli ve etkin bir şekilde işlenmesini sağlayacak mekanizmaları da içerecek şekilde geliştirilmesi amaçlanmıştır.

- Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve Personel Genel Müdürlük'ünün Daire Başkanı düzeyinde temsilcilerinden bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Bu grup tarafından, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Strateji Geliştirme Başkanlığı koordinasyonunda üç haftalık bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

- Bu çalışma sonucunda gözden geçirilerek yenilenen Eylem Planı Taslağı, İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nda görüşülmüştür.

- Kurulda alınan karar doğrultusunda; yenilenen Eylem Planı Taslağı, görüş alınmak üzere tekrar birimlere gönderilmiştir.

- Birimlerin görüşleri dikkate alınarak Strateji Geliştirme Başkanlık'ınca, Taslağa nihai hali verilmiştir.

- Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından Maliye Bakanlığı İç Kontrol Eylem Planı Raporu hazırlanmış ve taslakla birlikte üst yöneticiye sunulmuştur.

- Üst yöneticinin değerlendirmesi sonrasında taslak tekrar görüşleri alınmak üzere birimlere gönderilmiştir.

- Birimlerden gelen görüşler İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nca değerlendirilmiş ve taslağa son hali verilmiştir.

Ayrıca; Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatına (defterdarlıklara) da iç kontrolün yaygınlaştırılması, 23/07/2012 tarihli üst yönetici onayı ile uygun görülmüştür.

04/01/2013 tarihli Genelge ile defterdarlıkların uygulayacağı eylemler de İKEP'e dâhil edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nda iç kontrol sisteminin temelini oluşturmayı amaçlayan ilk İKEP uygulamalarının tamamlanması sonrasında iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine, risk yönetimi ve sistemin izlenmesine yönelik iç kontrol faaliyetlerine devam edilmiştir.

Kamu iç kontrol Standartları Tebliğinde yer alan 17 No.lu standartta belirtilen şartlara uyumlaştırmaya yönelik eylemler; İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi'nin hazırlanmasına yönelik İKEP'te öngörülmüştür. Bu rehber; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli olarak gerçekleştirilmesinde ve olumsuzlukların giderilmesinde ve neticede iyi yönetişimin sağlanmasında yönetime destek olan iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde Maliye Bakanlığı'nda izlenmesi ve değerlendirilmesi için sorumlulara yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Kamu iç kontrol standartları, İKEP ile Bakanlık bünyesine yerleştirilmeye yönelik çalışmalar yapılmış ve iç kontrol temeli atılmaya çalışılmıştır. Ancak; zamanla içinde bulunulan durum, ihtiyaçlar ve öncelikler değişebilmekte; yeni teknolojiler, yeni mevzuat, yeni politikalar, yeni koşullar vs. ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle; iç kontrol sisteminin kurulduğu şekliyle sürekli işlemesi mümkün olmamaktadır. Karşılaşılan olası durumlara göre iç kontrol sistemi güncellenmelidir.

Ayrıca; İKEP ile oluşturulan görev tanımları güncel tutmak, iç kontrol sisteminin eksikliklerini tespit etmek, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sürekliliğini sağlamak ve güncellemeleri yapmak için yılda bir kez mevcut durum analizi yapılmaktadır.

İzleme ve Yönlendirme Kurulu'na sunulan anketlerde ve çalıştaylarda, Bakanlığın yapmış olduğu risk çalışmalarının güçlendirilmesine yönelik faaliyetler değerlendirilmektedir. Bakanlık bünyesinde iç kontrol sistemine yönelik eksiklikler tamamlanmaktadır. Bu eksiklikler göz önüne alınarak bir sonraki yılın eylem planları hazırlanmaktadır. Bakanlık, İç Kontrol Eylem Plan'ıyla iç kontrol standartlarına uyumluluğu sürekli hale getirmekte ve bu yönde çalışan ve işleyen mekanizmalar oluşturmaktadır.

Eylem Planlarının hazırlanmasında, İzleme ve Yönlendirme Kurulu'nun Ekim ayı toplantısında tespit edilen en az altı merkez biriminden daire başkanı veya eşit düzeyde temsilciler ile SGB'nin ilgili daire başkanı ve uzmanlarının yer aldığı çalışma grubu oluşturulur. Çalışma grubu yaptığı toplantılarda; mevcut durumu tespit eder. Bakanlığın, Kamu iç kontrol standartlarına ve şartlara uyumu ne kadar sağladığı, anket ve çalıştaylarda, iç denetim ve dış denetim raporlarında, konuya ilişkin diğer raporlarda tespit edilen eksikliklerin nasıl giderileceği değerlendirilir. Toplantılarda; iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve güçlendirilmesi için hangi araçların kullanılabileceğine yönelik kararlar alınır. Bu çalışma ve değerlendirmeler sonucunda, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehber'inde belirtilen şablona uygun olarak "... Yılı Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı" hazırlanır.

Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Plan'ında iç kontrol standartları, 5 unsur, 18 standart ve 79 şarttan oluşmaktadır. Unsurlara göre dağılım ve öngörülen eylem sayıları aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılacaktır:

**Kontrol Ortamı:** İç Kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden, genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır<sup>206</sup>.

**Tablo-4: Kontrol Ortamı Standartları**

Standart Kodu ve Adı	Genel Şart	Belirlenen Eylem
1- Etik değerler ve dürüstlük	6	13
2- Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	7	14
3- Personelin Yeterliliği ve Performansı	8	14
4- Yetki Devri	5	9
<b>Toplam</b>	<b>26</b>	<b>50</b>

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIĞI, a.g.uep.

**Risk Değerlendirme:** Kurumun hedeflerini gerçekleştirirken karşılaştığı riskler tanımlanıp analiz edilmekte ve ihtiyaç duyulan önlemler belirlenmektedir.

<sup>206</sup>Alikadiroğulları,a.g.t., s.92.

**Tablo-5: Risk Değerlendirme Standartları**

Standart Kodu ve Adı	Genel Şart	Belirlenen Eylem
5- Planlama ve programlama	6	9
6- Risklerin belirlenmesi ve tanımlanması	3	7
<b>Toplam</b>	<b>9</b>	<b>16</b>

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı a.g.e.p.

**Kontrol Faaliyetleri:** İdarenin hedeflerini gerçekleştirmesine yönelik riskleri yönetmesi adına oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

**Tablo-6: Kontrol Faaliyetleri Standartları**

Standart Kodu ve Adı	Genel Şart	Belirlenen Eylem
7- Kontrol Stratejileri ve Yöntemler	4	6
8- Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi	3	3
9- Görevler Ayrılığı	2	1
10- Hiyerarşik Kontroller	2	Mevcut
11- Faaliyetlerin Sürekliliği	3	3
12- Bilgi Sistemleri Kontrolleri	3	3
<b>Toplam</b>	<b>17</b>	<b>16</b>

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIĞI, a.g.e.p.

**Bilgi ve İletişim:** Personel ve yöneticiye belirli bir formatta sunulan ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsamaktadır<sup>207</sup>.

**Tablo-7: Bilgi ve İletişim Standartları**

Standart Kodu ve Adı	Genel Şart	Belirlenen Eylem
13- Bilgi ve İletişim	7	6
14- Raporlama	4	2
15- Kayıt ve Dosyalama Sistemi	6	Mevcut
16- Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi	3	1
<b>Toplam</b>	<b>20</b>	<b>9</b>

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIĞI, a.g.e.p.

<sup>207</sup>ALİKADİROĞULLARI, a.g.t., s.94.

**İzleme:** İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerin tamamıdır.

**Tablo-8: İzleme Standartları**

Standart Kodu ve Adı	Genel Şart	Belirlenen Eylem
17- İç Kontrolün Değerlendirilmesi	5	7
18- İç Denetim	2	4
<b>Toplam</b>	<b>7</b>	<b>11</b>

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIĞI, a.g.e.p.

Bakanlık, İç Kontrol Eylem Plan'ını oluştururken aşağıdaki kısıtları göz önüne alarak değerlendirmeye çalışmıştır<sup>208</sup>.

**Mevcut Durum:** Kanıtlanabilir veya belgelere dayandırılan durumlardır.

**Öngörülen Eylem veya Eylemler:** Öngörülen eylemin uygulanabilir ve belgelendirilebilir olması ve sürekliliğini sağlayacak şekilde uygulanması gerekmekte ve faaliyetler bütünleşmesi gerekmektedir.

**Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri:** Eylemi gerçekleştirecek birimler belirtilir ve eylemi gerçekleştirecek personelin isimleri belirtilir.

**İşbirliği Yapılacak Birim:** Sorumlu birimin dışında çalışmaya katılacak birimler belirtilmektedir.

**Çıktı/Sonuç:** Somut ve üretilebilir çıktı yazılması gerekmektedir.

**Tamamlanma Tarihi:** Eylemin ne zaman tamamlanacağı belirtilmektedir.

**Açıklama:** Eylemle ilgili gerçekleşen durumlar, standartlar için belirlenen şartlarla ilgili öngörülme faaliyetlerinin sebebi açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Belirsiz ifade ve durumların yazılmaması gerekmektedir.

**Diğer Hususlar:** Bir önceki dönemde yer alan fakat tamamlanmayan eylemler bir sonraki yıl yazılır. Önceki dönemde gerçekleştirilmiş ancak güncel olmayan eylemler öngörülür. Sürekli eylemler her yıl gösterilmesi gerekmektedir.

<sup>208</sup>MALİYE BAKANLIĞI, a.g.dr. ss.19-20.

**Tablo-9 : Eylem Plan Taslağı**

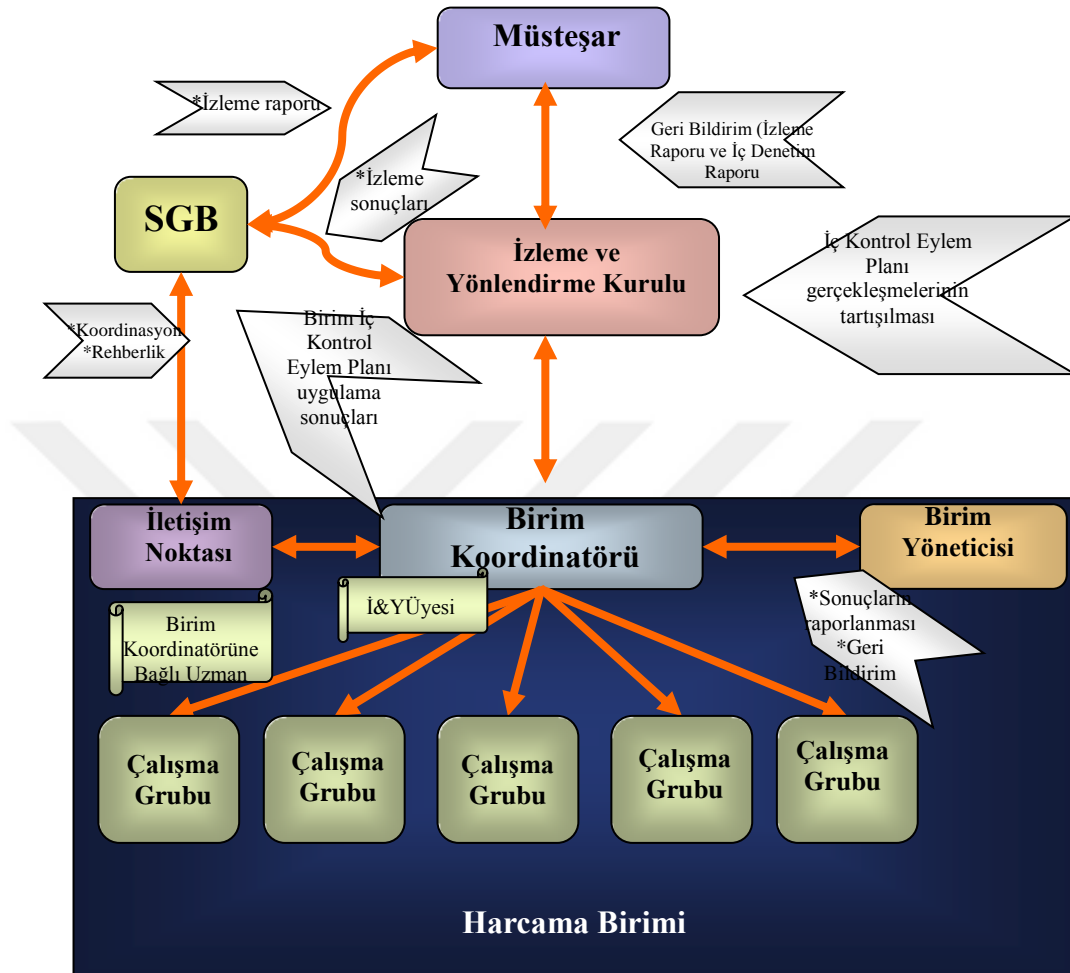
Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma grubu üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	ıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama

**Kaynak:** MALİYE BAKANLIğI, Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, 2010.

Hazırlanan Eylem Plan Taslağı, İzleme ve Yönlendirme Kurulu üyelerine gönderilerek birimleri adına görüşler alınarak son şekli verilir ve üst yönetici imzaladıktan sonra yılbaşından itibaren yürürlüğe girer.

Ayla itibariyle oluşturulan izleme takvimiyle yürürlüğe giren eylem planları izlenmektedir. Faaliyetlerin durumları hakkında bilgiler, durumlar izlenerek değerlendirilmektedir. İzlenilen eylem planları hakkında genel bir durum oluşturularak her üç ayda SGB tarafından konsolide edilerek üç aylık dönemler itibarıyla yapılacak toplantılarda İzleme ve Yönlendirme Kurulu'na sunulacaktır.

**Şekil-7:** Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Yürütme Süreci



**Kaynak:**Maliye Bakanlığı.

<http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Eylem%20Plan%C4%B1%20Y%C3%BCr%C3%BCtme%20S%C3%BCreci.jpg>. (Erişim Tarihi:04/04/2016).

Maliye Bakanlığı İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Plan'ının uygulama süreci yukarıdaki şekilde gösterilmektedir. Bakanlık'ta iç kontrol sisteminden sorumlu üst yönetici Bakanlık müsteşarıdır. Eylem planların yürütülmesinde, Bakanlık birimlerine rehberlik eden ve koordinasyonu sağlayan SGB (Strateji Geliştirme Başkanlık)'dir. SGB, birimlerin iç kontrol standartlarına yönelik uyum eylem planları ve sonuçları alır, değerlendirir ve elde ettiği sonuçları müsteşara bildirir. Bu sürecin sağlıklı şekilde ilerlemesi için SGB, sorunlara kısa sürede yardımcı olmak, birimleri yönlendirmek ve birimlerin takibini kolaylaştırmak adına birimlerde İKEP sorumlu bireyler belirlemekte ve belirlediği sorumlu kişileri birimlere bildirmektedir. Eylem



planının uygulanmasında Müsteşar ile birimler arasında koordinasyonu sağlayan İzleme ve Yönlendirme Kurulu'dur. Burada; bürokratik engellere takılmamak ve işlerin daha hızlı ilerlemesi için birim eylemleri takip etmek üzere sorumlu personelle irtibata geçmek için her birimden uzman personel düzeyinde birer iletişim personeli belirlenmiştir.

Aylık yapılan "Eylem Planı İzleme Formu" birim iletişim personeli tarafından doldurularak SGB'ye elektronik mail sistemiyle gönderilmektedir. Vaktinde gönderilmeyen raporlar olduğunda veya eylemlerin yürütülmesinde sıkıntı yaşandığı durumlarda birimlerle toplantılar yapılmakta ve zamanında faaliyetler tamamlanmaya çalışılmaktadır. İletişim personeli, üst yöneticinin işlerini takip etmek için devam eden işlerle ilgili birim koordinatörüne bilgi vermektedir.

Bakanlık birimlerinde işler belirli kişiler üzerinde yürütülmektedir. Bakanlık, bu durumu engellemek için birimlerde gruplar oluşturulmaktadır. Böylelikle; sorumluluk tüm personel tarafından hissettirilmeye çalışılmaktadır.

İYKB'ce (İzleme ve Yönlendirme Kurulu Başkanlık) yapılan aylık ve üçer aylık dönemlerde yapılan toplantılarda; yenileme gerektirecek eylemler ve çıktılar hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır. İYKB, gerçekleştirilecek eylemler hakkında Bakanlık üst yönetisine yani Bakanlık Müsteşarına sunmaktadır.

Görüldüğü üzere; Bakanlık kamu iç kontrol standartların uygulanmasına öncülük etmekte ve diğer kurumlara rol model olmaktadır. İç kontrol standartları ve uygulanacak eylemler yakından takip edilerek, belirli aralıklarla değerlendirmeler gerçekleştirilmekte ve konu hakkında kamuoyu bilgilendirilmektedir. Bakanlığın her sene başında yayımlamış olduğu IKEP ile kurumun gerçekleştirmek istediği hedefler, eylemler belirlenmiş, kurumların bu doğrultuda hareket etmesi hususu üzerinde durulmuştur. Hangi birimlerin uygulayacağı eylem planlarını, eylem planlarını gerçekleştirirken işbirliği içerisinde hareket edeceği birimler belirtilmiştir. Bu eylem planları gerçekleştirildikten sonra elde edilen çıktılar, yapılan faaliyetler ve tamamlanma süreleri açıkça belirtilmiştir.

İç kontrol Eylem Planları gerektiği şekilde tasarlandığı ve uygulandığı zaman yönetici; hem üretilen çıktılar hem de ulaşılmak istenen sonuçlarla ilgili değerlendirmeler yapmaktadır. Sorumluluk alanlarıyla ilgili eksik ve zayıf alanları tespit etmekte, değerlendirmekte ve çözüm bulmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği

hakkında bilgi elde etmekte, iç kontrolle ilgili eksikleri zamanında tespit etmekte ve düzelmesine yardımcı olmaktadır. Böylece; yöneticiler, Bakanlığın ana faaliyetlerinde meydana gelebilecek problemler henüz meydana gelmeden önce tespit ederek düzeltmekte ve kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktadır.

İç kontrol sisteminin izleme unsuru Bakanlığın hedeflerine ulaşmasında, etkili olabilecek riskleri belirlenmesinde, ortaya çıkmasını engellemede, yönetilmesinde yardımcı olmakta; ayrıca, iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında açık ve doğru bilgi elde edilerek değerlendirilmektedir. Yöneticiler, bu değerlendirmeler sonucunda düzeltici önlemler almak üzere planlar yapmaktadır. Bakanlık'taki tüm yönetici ve personelin iç kontrol sorumluluklarının bilincinde olmasını sağlamaktadır.

Aşağıda 2016 yılı başında yayımlanmış olan İç Kontrol Eylem Planıyla ilgili olarak genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır:

**a) Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamını, bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün bütün diğer unsurlarının esasıdır.

**a.1. Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı:** Bu standart kapsamında belirlenmiş olan şartlar ve şimdiye kadar gerçekleştirilmesi planlanan faaliyetler ve bu faaliyetlerin gerçekleşme durumları hakkında bilgi verilmiştir. Bu standart kapsamında belirlenen faaliyetler aşağıda açıklanmaktadır.

İç Kontrol sistemi ve İşleyişi ve personel tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi yönelik bir takım eylemler gerçekleştirilmiştir. SGB, tüm birimlerle işbirliği içerisinde hareket ederek, yöneticilere periyodik bilgilendirme toplantıları düzenlenmeye çalışmaktadır. Üst yönetici, iç kontrol sistemiyle ilgili beklentilerine yönelik her yılın başında duyuru yayımlamaktadır. SGB ise, tüm birim yöneticilerin bu faaliyeti gerçekleştirmesine yönelik koordinasyonu sağlayarak iç kontrol genelgesinin yayımlanmasını sağlamaktadır. Tüm birim yöneticileri, iç kontrolü uygulanmasına yönelik kararlı politika sergilediklerini her yılın başında yayımladıkları İç Kontrol Kararlık Beyanında belirtmektedirler. Ayrıca; SGB, BÜMKO (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ve Merkezi Uyumlaştırma birimiyle birlikte hareket ederek iç kontrole yönelik broşür yayımlamaktadır.

İç kontrol konusu 2012 yılında Bakan tarafından onaylandıktan sonra; Bakanlık Personel Genel Müdürlüğü tarafından hizmet içi eğitim ve görevde yükselme

programlarına dâhil edilmiştir. Gerek hizmet içi eğitim gerekse kariyer meslek mensupları için yapılan eğitim konularında iç kontrol eğitimi verilmektedir. Ayrıca; Strateji Geliştirme Başkanlık'ının koordinasyonunda taşra birimlerinde çalışan Defterdarlık personeline, iç kontrolle ilgili konferanslar verilmiştir.

Bakanlık'ta yer alan alt ve üst düzey yöneticiler, 657 Sayılı DMK'nın (Devlet Memurları Kanunu) 10. maddesine göre; sorumluluğu altındaki personeline örnek olacak tavır ve davranışlar içerisinde bulunmak zorundadır. Bu bağlamda; SGB biriminin sorumluluğu altında her sene üst yöneticiler, iç kontrole yönelik beklentilerini personeline bildirmek zorundadır.

İç kontrolün uygulanmasında Bakanlığın üzerinde durduğu bir başka konu ise 'Etik'tir. Bakanlık, bünyesinde çalışan herkes etik kurallarını bilmek ve tüm faaliyetlerini bu kurallara uyarak gerçekleştirmek zorundadır. Bu bağlamda; Bakanlık kendi bünyesinde çalışan tüm personele etik olgusunu benimsetmeye yönelik bir takım faaliyetler yapmaktadır. Bakanlık Personel Genel Müdürlüğü, kariyer meslekler ve kurum içi eğitim faaliyetlerine etik konusunu 2012 yılında dâhil etmiştir. MAYEM (Maliye Yüksek Eğitim Merkezi) bünyesinde gerçekleştirilen eğitim programlarında etik zorunlu ders olarak gösterilmektedir. Taşra birimlerinde çalışan personele, etik konusyla ilgili konferanslar düzenlenmiştir. Bunun dışında; Bakanlık merkez ve taşra birimlerinin ilan panolarında veya birimlerin internet sayfaları ile portallarında yayımlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Bakanlık, onaylanmış etik kurallarını yazılı ve kodlar halinde belirleyerek broşür oluşturmuştur. Broşür, Maliye Bakanlığı Etik Komisyon'u internet sitesinde 2010 yılında yayımlanmıştır. Ayrıca; Bakanlık PERGEN (Personel Genel Müdürlüğü) ve Etik Komisyonu tarafından her hafta etik konusyla ilgili slogan belirlenmektedir. Belirlenmiş olan bu slogan, Bakanlık bünyesinde çalışan tüm personele e-posta yoluyla gönderilmektedir.

KMYKK'nın getirmiş olduğu yenilikler ışığında Bakanlık dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik konularına büyük önem vermektedir. SGB tarafından hazırlanan faaliyet raporlarında, KMYKK'nın lafzi ve ruhuna uygun biçimde hazırlanmasına büyük önem verilerek broşür veya kılavuzlar yayımlanmıştır.

Bakanlığın üzerinde durduğu bir başka konu ise; tüm birimlerde görev alan yöneticiler sorumluluğu altında yer alan personeline karşı adil ve eşit yaklaşmak zorunda olmasıdır. Bu doğrultuda; Bakanlık sahip olduğu sosyal imkânlarıyla ilgili

tüm personelini e-kitapçıklarla bilgilendirmektedir. Personelin vatandaşlara doğrudan yapmış olduğu hizmetlerle ilgili bir takım düzenlemeler getirilmesine yönelik kamu hizmet standardı formu düzenlenmiştir. Yapılan hizmet kalitesini değerlendirmeye yönelik olarak hem hizmet alan vatandaşların hem de personelin memnuniyetini ölçmeye yönelik anketler düzenlenmiştir.

Bakanlığın bu standardın gerçekleştirilmesinde üzerinde durduğu bir başka konu ise; merkezi ve taşra birimlerinde idarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmasıdır. Merkezi ve taşra birimleri kendi faaliyetleriyle ilgili işlem süreçlerini oluşturmuş ve kendi web sayfalarında göstermeye çalışmıştır.

**a.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. Bu standartla ilgili gerçekleştirilmesi planlanan şartlar ve eylemler Bakanlık tarafından belirlenmiştir.

İç kontrol sisteminin kamu kurumlarında uygulanmasına öncülük eden Maliye Bakanlığı artan rekabet ortamında kendini gösterebilmek için bütün personelini ortak bir payda, değerler etrafında toplaması gerekmektedir. Bu doğrultuda; Bakanlık adına en büyük değer kendi misyonunu ve vizyonunu 2010 yılında oluşturmuştur. Bakanlık; “Maliye politikasını tüm paydaşlarla birlikte katılımcı bir anlayışla geliştiren, uygulayan ve izleyen bir Maliye Bakanlık<sup>209</sup>” şeklinde misyon oluşturmuştur. Bakanlık, vizyonunu şu şekilde oluşturmuştur:

“Güçlü ve sürdürülebilir bir büyüme ortamını desteklemek üzere mali disiplinden taviz vermeyen, mali yüklerin seviyesi ve dağıtımında adalet içinde optimali gözeten, kamu kaynaklarının kullanımında toplumsal faydayı artıran, saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayan, proaktif ve örnek bir Maliye Bakanlığı<sup>210</sup>.”

2015 yılında yayımlanan İKEP’te; Bakanlık misyonu, yönetici ve personeline elektronik yöntemlerle Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki kez tüm

<sup>209</sup>MALİYE BAKANLIĞI, <http://www.maliye.gov.tr/sayfalar/MisyonVeVizyon.aspx>. (Erişim Tarihi:20/04/2016).

<sup>210</sup>MALİYE BAKANLIĞI, <http://www.maliye.gov.tr/sayfalar/MisyonVeVizyon.aspx>. (Erişim Tarihi:20/04/2016).

birimlere gönderilmektedir. Bakanlık Bilgi İşlem Dairesi, Bakanlık tüm birimlerde görev yapan yönetici ve personele elektronik ortamda misyonla ilgili bilgilendirme iletisi gönderilmektedir. Ayrıca; Bakanlık tüm birimlerinin kendilerine ait misyon ve vizyonlarını oluşturarak birim web sayfalarında yayımlaması gerekmektedir. Fakat; Maliye Bakanlığı'nın merkezi ve taşra birimlerinde misyon ve vizyonun oluşturulmasına yönelik çalışmaların tamamlanmadığı; bazı defterdarlıkların web sitelerinde iç kontrole yönelik bilgilendirmeler yapılmasına rağmen kurumun misyon ve vizyonlarının yayımlanmadığı görülmektedir.

Bakanlık ve alt birimlerin oluşturduğu misyonu gerçekleştirmek üzere idare ve alt birimlerin yürütülecek görevlerini yazılı olarak belirlemek adına birim yönergeleri oluşturması gerekmektedir. Birim yönergelerin hazırlanması sırasında; idare, birimlerin ve alt birimlerin organizasyon yapısı, fonksiyonel görev dağılımı oluşturulmuştur. Merkezi Birimler ve Defterdarlık Birim Yönergelerinin hazırlanması sırasında birimlerin ve alt birimlerinin teşkilat şemalarının ve fonksiyonel görev dağılımları oluşturulmuştur. Böylelikle; birimlerin görevleri ve görevleri kimlerin gerçekleştireceği belirlenmiş olmaktadır. Oluşturulan birim yönergeleri ve görev dağılım çizelgesi ilgili birimin web sayfasında yayımlanmaktadır. Türkiye genelinde Maliye Bakanlığı tüm birimlerin birim yönergelerinin oluşturulup birim web sayfasında yayımlanmasına rağmen; görev dağılım çizelgelerinin web sayfalarında yayımlanmadığı görülmektedir.

Birim Yönergelerinin hazırlanması sırasında idarenin ve birimlerin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisi dikkate alınmaktadır. Oluşturulan çalışma grubu, birimlerin arasında görev çakışmaları belirlenerek Görev Çakışmaları Tespit ve Değerlendirme Raporu oluşturmuştur.

SGB tarafından; idare, birim ve alt birim düzeylerinde hassas görevler tespit edilerek broşür oluşturulmuştur. Broşürde Merkezi ve defterdarlık tüm birimlerin hassas görevlerinin oluşturduğu Birim Hassas Görev Listesi, görevlerle ilgili süreç akış şemaları oluşturulmuş ve tüm birim personele duyurulmuştur. Yöneticilerin belirli periyotlarla yürütülen işler hakkında bilgi almasına ve izlemesine yönelik yöntemler belirlenmiştir. Operasyonel planları olmayan birimlerin operasyonel planları oluşturulmuştur.

**a.3. Personelin yeterliliği ve performansı:** PERGEN (Personel Genel Müdürlüğü) tarafından; Bakanlık organizasyon yapısının gözden geçirilerek hizmet gereklerine uygun nitelik ve nicelikte personel norm/standart kadrolarını revize ederek 2012 yılında tamamlamıştır. PERGEN, personel yönetiminden insan kaynakları yönetimi yaklaşımına geçişin sağlanması ve insan kaynakları yönetimi süreçlerinin geliştirilmesi için Düzenleme Değişikliği Taslağı oluşturmuştur.

Bakanlığın tüm birimleri ve taşra birimlerinde; kariyer mesleklerinde mesleki yeterlilikte sürekliliğin sağlanmasına çalışılmıştır. PERGEN; tüm birimlerle işbirliği yaparak mesleğe giriş ve görevde yükselmelerde görev-mesleki yeterlik uyumunu gözden geçirerek Atama ve Görevde Yükselme Değişiklik Taslağını 2011 yılında tamamlamıştır. Defterdarlık birim yönergelerinde; Defterdarlıklarda yönetmeliği bulunmayan görevliler için mesleki yeterliliğin sürekliliği sağlanmaya çalışılmıştır.

Personelin bireysel performansının ölçülmesini sağlayacak genel kriterlerin tespiti ve geliştirilmesi için Maliye Bakanlığı Personel Performans Ölçme ve Değerlendirme Yönergesi 2014 yılında oluşturulmuştur. Bireysel performansları dikkate alınarak personelin ilerlemesi ve yükselmesine ilişkin düzenlemelerde değişiklik yapılarak PERGEN tarafından 2013 yılında Düzenleme Değişiklik Taslağı yayımlanmıştır.

Tüm birimler, MAYEM'le (Maliye Eğitim Merkezi) birlikte hareket ederek eğitim verilmesine ihtiyaç duyulan alanlar saptanarak liste oluşturulmuş, eğitim planları yapılmıştır. Bakanlık birim yöneticilerine yönelik liderlik, yöneticilik, etik eğitimleri yapılmıştır.

PERGEN tarafından yapılan çalışmalar sonucunda; Maliye Bakanlığı Personel Performans Ölçme ve Değerlendirme Yönergesinde performans kriterlerine göre değerlendirme sonuçlarının personel ile görüşülmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

PERGEN'in sorumluluğunda yapılan çalışmalar sonucunda, performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler ile yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmalarıyla ilgili düzenlemeler Maliye Bakanlığı Personel Performans Ölçme ve Değerlendirme Yönergesine dâhil edilmiştir.

PERGEN sorumluluğunda yürütülen çalışmalar sonucunda, personelin performansının değerlendirilme yöntemine ilişkin hususların yazılı olarak belirlenmesi ve personele duyurulmasıyla ilgili düzenlemelere adı geçen yönergede yer verilmiştir.

**a.4. Yetki Devri:** Tüm birimler, işlem süreçlerini e-portalda yayımlamıştır. MAYEM ve SGB sorumluluğu altında, Defterdarlıklar sorumlu personeline iş akış süreçleriyle ilgili olarak eğitimler verilmiştir. Defterdarlıklarda, işlem süreçlerinin ve bu süreçlerde imza ve onay mercilerinin belirlenmesi ile işlem süreç haritaları çıkarılmış ve e-doküman olarak portallarda yayımlanmıştır.

BAHUM (Baş Hukuk Müşavirliği) sorumluluğu altında; Maliye Bakanlığı, Maliye Bakanı ve Bakanlığın yönetim kademelerine verilmiş olan yetkiler taranarak 2010 yılında yetki envanteri oluşturulmuş ve tüm birimlerin yetki ve imza devrine ilişkin ilke ve esaslar belirlenmiştir. Tüm birimler ve Defterdarlıklarda; yönetim kademelerinin yetki devrine ilişkin onay / iç genelge hazırlanmıştır. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olarak belirlenmiştir. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmasıyla ilgili olarak yetki devrine ilişkin İç Genelge'de hükümler konulmuştur. Genelgede belirtilen bir başka durum ise; yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli aralıklarla yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

**b) Risk Değerlendirme:** Bakanlık, amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek içerden ve dışarıdan kaynaklanan çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. Risk değerlendirme ise; Bakanlığın belirlenmiş olduğu 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.

**b.1. Planlama ve Programlama:** Bakanlık, belirlemiş olduğu hedeflere ulaşırken faaliyetlerin planlaması ve programlanmasıyla ilgili belirlemiş olduğu şartların gerçekleşme durumları gösterilmektedir.

KMYKK, Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu ve Stratejik Planlara göre faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik Bakanlık iç kontrol genelgesi oluşturulmuştur. Genelgede; stratejik planlamanın önemine vurgu yapılmış ve stratejik

planlamaya üst yönetici ve diğer personeller tarafından sahip çıkılması adına SGB tarafından broşür hazırlanmıştır.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi, Bütçe ve Performans Programı ile Kesin Hesap ve Raporlama İşlemleri Yönergesi, Performans Programına göre belirlenmiştir. Performans programının oluşturulmasından SGB ve BÜMKO birlikte sorumludur. SGB ve BÜMKO; stratejik planın sahiplenilmesi için 2011 yılında performans programına ilişkin broşür hazırlamıştır. Harcama yetkilisinin, üst yöneticiye karşı hesap vermesini sağlayacak mekanizmaları etkinleştirilmesini sağlamak üzere izleme ve değerlendirme sistemini güçlendirmeye çalışmak adına izleme ve değerlendirme raporu hazırlamıştır.

İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır. Bu doğrultuda; SGB ve BÜMKO, performans esaslı bütçelemenin etkinliğini arttırmak amacıyla, stratejik plan - performans programı - bütçe ve faaliyet raporu ilişkisini güçlendirecek şekilde uygulanabilmesi için izleme ve değerlendirme raporunda çalışma grubu oluşturulmuş ve öneriler getirilmiştir.

Yöneticiler, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğuna yönelik merkez ve taşra birimlerinde 3'er aylık dönemler halinde izleme ve değerlendirme raporu oluşturarak takip etmektedir. Yönetici, görev alanlarıyla ilgili spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir ve süreli hedefler belirlemekte ve faaliyetlerini bu hedeflere göre belirlemektedir. Belirlenmiş olan bu faaliyetlerle ilgili olarak yöneticiler birim personelini bilgilendirmektedir.

**b.2. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi:** Bakanlık, belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek riskleri sistemli bir şekilde belirlemiştir. Bu doğrultuda iç kontrol standartlarına yönelik faaliyetleri gerçekleştirmeye çalışmaktadır. SGB, her yıl düzenli olarak Bakanlık yöneticilerine yönelik bilgilendirme toplantıları düzenlemektedir. PERGEN, hizmet içi eğitim ve görevde yükselme programlarına, kariyer meslek mensuplarının eğitim konularına risk yönetimini dâhil etmiştir. MAYEM tarafından tüm birimlere Risk Yönetimi Eğitimi verilmeye başlanmış ve katılımcılara sertifikalar verilmiştir. Defterdarlıklar, her yıl şubat ayında hedeflerini değerlendirerek faaliyetleriyle ilgili gelecekte karşılaşacağı riskleri ve fırsatları belirlemektedir.



2015 yılında yayımlanan İKEP’te; Maliye Bakanlığı bünyesinde stratejik riskler üst yönetim tarafından, performans riskleri birim yöneticileri tarafından belirlenmektedir. Tüm birimler; operasyonel (alt birim düzey) hedefleri değerlendirerek gelecekte karşılaşılabilecek riskleri ve fırsatları belirler. Üst yöneticiler, birim yöneticileri ve birimlerin belirlemiş olduğu riskler, Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtlarında gösterilmektedir.

Tüm birimlerin, yılda en az bir kez gelecekte karşılaşılabilecek her farklı düzeyde riskin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini analiz etmesi ve bu risklere karşı alınacak önlemlerle ilgili risk eylem planları oluşturması gerekmektedir.

**c) Kontrol Faaliyetleri:** Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda karşılaşılabilecek riskleri göğüslemek ve bu hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik politika, prosedürler ve tekniklerin tamamını kapsamaktadır. Kontrol faaliyetleri, riskleri önleyici ya da tespit edici nitelikte olup, olası risklerin etkisini en aza indirerek Bakanlığın hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

**c.1. Kontrol stratejileri ve yöntemleri:** Bakanlık, hedeflere ulaşmak için risklere karşı uygun strateji ve yöntem belirlemeli ve uygulamalıdır. Tüm birimler; 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 vb.) belirlemekte ve uygulamaktadır. Süreç akış şemaları göz önünde tutularak risk eylem planında tespit edilen risklerin tespiti için risk kontrol tablosu oluşturulmak istenmesine rağmen gerçekleştirilmemiştir. Faaliyetlerle ilgili kontroller bilgi işlem sistemlerinde gerçekleştirilmesine karşın risk kontrol tablolarında işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri belirleyen esas ve usullere şimdiye kadar yer verilmemiştir. Bakanlık kontrol faaliyetlerinde, varlıkların dönemsel kontrolünün ve güvenliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer vermelidir. Mevcut mevzuat taranarak kontrol faaliyetlerinin etkinliğini sağlayacak öneriler geliştirilmelidir. Risk Eylem Planında yapılan bu düzenlemeler, Milli Emlak ve Muhasebe birimlerinde gerçekleştirilmektedir. Tüm birimlerde ve Bakanlıkta belirlenen kontrol yönteminin maliyeti için fayda maliyet analizi tespit raporu yapılmış ve kontrol faaliyetleri belirlenmiştir.

**c.2. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi:** Bakanlık yöneticileri, birimlerin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır. Merkezi birimlerin ve defterdarlıkların yöneticileri, önemli faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürleri belirlemiş, prosedürlerle ilgili işlem yönergeleri oluşturmuştur. İşlem yönergelerinde, her bir faaliyet başlangıç, uygulama ve sonuçlandırma olmak üzere 3 aşamadan oluşmaktadır. Oluşturulan prosedürler ve ilgili dokümanlar; güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

**c.3. Görevlerin 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 paylaştırılmalıdır. Birimlerde; her bir faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir. Merkezi ve Defterdarlık Birimlerinin fonksiyonel görev dağılımları dikkate alınarak varsa faaliyet - görev çakışmalarını tespit etmek ve görevlerin ayrılığı ilkesini sağlayacak önerileri geliştirmek üzere çalışma grubu oluşturulmalıdır. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevlerin ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerde; yöneticiler risklerin farkında olmalı ve ihtiyaç duyduğunda risklere karşı gerekli önlemleri almalıdır.

**c.4. Hiyerarşik kontroller:** Bakanlık'ta tüm birim yöneticileri, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesi gerekmektedir. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri mevcut mevzuat ve yönetmeliklere göre yapmalı, onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

**c.5. Faaliyetlerin sürekliliği:** Tüm birim yöneticilerinin, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri alması gerekmektedir. 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. Örneğin; 2013 yılında 6292 Sayılı Kanun'un yayımlanmasından sonra başlayan 2/B satış işlemlerinde; yoğun olan ilçelere personel yetersizliğinden dolayı diğer birimlerden geçici görevle personel görevlendirilmiştir. Merkezi ve taşra birimlerinde, işlem

yönergesinde faaliyetlerin sürekliliğini temin etmeye ve kurumsal hafıza oluşturmaya yönelik düzenlemelere de yer verilmiştir. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmaktadır. İdare, birim eylem ve faaliyetlerle ilgili belirlenen Hassas Görevler Broşüründe ve Defterdarlık birim yönergesinde belirtilen devir ve teslim ilişkili yükümlülüklerin raporlanmasını kapsayacak hususlara yer verilmiştir.

**c.6. Bilgi sistemleri kontrolleri:** İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için yapılan kontrolleri yazılı olarak belirlemeli ve uygulamalı ve ihtiyaç duyulan kontrol mekanizmalarını geliştirmelidir. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılarak, hata ve usulsüzlükler önlenmekte veya tespit edilerek düzeltilmektedir. Bilgi sistemleriyle ilgili Bakanlık Birimlerinden Muhasebat Genel Müdürlüğü ISO 27001 ve MASAK ISO 177799 çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Bu çalışmalar sonucunda ISO'nun Bilgi Güvenliğine Yönelik Kalite Yönetim Sistemleri Belgesi alınmıştır. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda Bakanlık tüm birimlerinde yetkilendirmeler yapılmış, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur. Bakanlık merkezi birimlerin görevlerini gerçekleştirilmek ve bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmaları geliştirmek için ISO'nun Bilgi Güvenliğine Yönelik Kalite Yönetim Sistemleri Belgesi alınmıştır.

**d) Bilgi ve İletişim:** Sistemin genelindeki kurumsal faaliyet alanlarına ilişkin bilginin üretilmesine ve üretilen bilginin çeşitli iletişim araçları (yatay ve dikey iletişim kanalları, raporlama vb.) yardımıyla ilgililere iletilmesine yönelik yapılan tüm faaliyetleri ifade etmektedir. İç kontrol sistemin bu unsuru; diğer bileşenlerle arasındaki ilişkiyi ve etkileşimi göstermektedir.

**d.1. Bilgi ve iletişim:** İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izleyebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır. İdarelerde, yatay ve dikey, iç ve dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır. Birimlerde iletişim sistemiyle ilgili İletişim Akış Şeması oluşturulmuştur. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında

ulaşabilmelidir. Merkezi birimlerde ve Defterdarlıklarda; yönetici ve personelin görevlerini yerine getirebilmeleri için gereksinim duydukları her türlü mevzuat ile iş, işlem, yönerge ve talimatların kategorize edilerek internet üzerinden intranet gibi mevzuat, iş, işlem, yönerge ve talimatların veritabanı sayfasında erişilebilir hale getirebilecek bir sistem kurulmalıdır. Merkezi birimlerde ve Defterdarlıklarda çalışan personelinin kurumsal e-posta adresleri oluşturulmuştur. Yönetim bilgi sisteminde üretilen bilgiler, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olarak aylık bazda hem Bakanlık birimleri hem de defterdarlık internet sayfalarına konulmuştur. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmıştır. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini, görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir. Stratejik planda yer alan amaç, hedef ve faaliyetler ile beklentilere ilişkin bilgilendirme toplantısı yapılarak tutanağa alınmalıdır. Merkezi birimlerde ve defterdarlıklarda; idarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlanması için paylaşım platformu oluşturmuştur.

**d.2. Raporlama:** İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerin sonuçlarını ve değerlendirmeleri kamuoyuna açıklamalıdır. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

**d.3. Kayıt ve dosyalama sistemi:** İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dâhil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalı; kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalı, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalı ve belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir. Merkezi

birimler ve Defterdarlıklarda iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bununla ilgili olarak en kapsamlı uygulama sistemi ise; EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi)'dir. EBYS sistemiyle; birimlere gelen ve giden evraklar, birimler arası doğrudan belgelerin gönderilmesi, işlemi sonlandırılan belgelerin dosyalama sistemine göre kapatılması gerçekleştirilmektedir. Ayrıca; kurumların kullanmış olduğu programlar zaman içerisinde EBYS sistemiyle entegre edilmeye çalışılmaktadır.

**d.4. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi:** İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler belirlemiştir. Bakanlık, 2011 yılında tüm birimleri ve birimlerle ilgili olan tüm mevzuatları içine alan bir genelge yayımlanmıştır. Birimlerdeki yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır. Hata, usulsüzlükler ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayrımcı muamele yapılmamalıdır.

**e) İzleme:** İç Kontrol Sistemi, işlerliğinin ve performansının değerlendirilmesi amacıyla düzenli aralıklarla (yılda en az bir kez) ve sürekli olarak izlenmelidir. İç kontrol sisteminin başlangıçta tasarladığı gibi çalışıp çalışmadığının takibi ve değerlendirilmesi üst yönetimin sorumluluğundadır ve kurum yönetimi bu sorumluluğun yerine getirilmesinde iç denetim sisteminden yardım alabilir.

**e.1. İç kontrolün değerlendirilmesi:** İdareler, iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir. İç kontrol sistemi, sürekli veya özel bir özdeğerlendirme yapmalıdır veya bu iki yöntemle birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir. SGB, tüm birimlere yönelik iç kontrol öz değerlendirme yöntemlerini araştırmalı ve İKİDR (İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi) oluşturmalıdır. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem SGB tarafından belirlenmelidir. İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin tüm birimleri katılmalıdır. Merkezi birimlerin ve Defterdarlıkların çalıştay raporları ve anket raporları yapılması İKİDR'de belirtilmektedir. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve

şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır. İKİDR'de; Bakanlık Müsteşarı Başkanlığında, merkez birim amirlerinin katılımıyla yılda en az bir kez olmak üzere değerlendirme toplantıları yapılmalı ve Maliye Bakanlığı yıllık iç kontrol değerlendirme raporunun içerik ve formatı belirlenmelidir. 2015 yılında yayımlanan İKEP'te; tüm birimlerin, İç Kontrol Eylem planı ile uygulamaya konulan Operasyonel Planlar, İşlem Süreçleri, İşlem Yönergeleri, Birim Yönergeleri ve eki Görev Dağılım Çizelgeleri, Hassas Görev Listeleri, ISO Sertifikaları, Yatay ve Dikey Rapor Akış Onayları gibi mekanizmaların yer aldığı Güncelleme Raporu yılda bir kez SGB'ye bildirildiği belirtilmiştir. SGB tarafından; iç kontrol özdeğerlendirme anket soruları gözden geçirilerek 2015 yılında yeniden düzenlenmiştir.

**e.2. İç denetim:** İdareler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. Bakanlık, yönetici ve personeline yönelik olarak iç denetimin tanıtımının sağlanmalıdır. Bakanlık, iç denetim konusunda farkındalığın artırılması amacıyla broşür hazırlanmıştır. İç denetim raporları uyarınca denetlenen birimler tarafından yapılacak işlemler hakkında takip edilecek yöntem ve işleyişin açıklanması, geliştirilmesi Maliye Bakanlığı İç Denetim Birim Yönergesi'nde yer almıştır. İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)'nın düzenlemesine uygun olarak 2013 yılında iç denetim kalite güvence geliştirme programı oluşturulmuştur.

Türkiye'de iç kontrol standartlarının uygulanmasında öncü bir kamu kuruluşu olan Maliye Bakanlığı iç kontrol standartlarını yerine getirirken bugüne kadar yaptığı çalışmalarını titizlikle yürütmeye çalışmaktadır. Bakanlık, iç kontrol standartlarına yönelik çeşitli düzenlemeler yapmıştır. İç kontrol sistemi için gerekli olan kamu iç kontrol standartlara ve standartları oluşturan şartlara göre faaliyetler belirlenmiştir. Her bir standart ve şartın gerçekleşmesi için Bakanlık içerisinde sorumlu birimler belirlenmiştir. Sorumlu birimler faaliyetlerini yerine getirirken birlikte hareket edeceği birimler belirtilmiştir. Bakanlık, standartlar ve şartlar adına yapılması gereken faaliyetleri daha iyi takip edebilmek için her bir faaliyetin gerçekleşme zamanını, gerçekleşmediği zaman revize edilerek faaliyeti gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bakanlık, her sene İKEP'i yeniden düzenleyerek o yıl içerisinde iç kontrol sistemiyle gerçekleştirmeyi planladığı faaliyetleri tamamlamayı hedeflemektedir. Yıl içerisinde İKEP üçer aylık dönemler itibariyle faaliyetlerin durumları hakkında bilgi

verilmektedir. Planlanmış olan faaliyetler, daha öncesinde uygulamasına başlanılan ve devam eden faaliyetlerin durumlarıyla ilgili bilgiler sene sonunda yayımlanan İKEP’te yayımlanmaktadır.

### 3.3. MALİYE BAKANLIĞI İÇ KONTROL GENELGESİ

İç kontrol Eylem planının yayımlanmasından sonra Maliye Bakanlığı iç kontrolü Bakanlığın tüm birimlerine yerleştirmeyi ve tüm personeline iç kontrole yönelik algıların artmasını arzulamaktadır. Bu doğrultuda; Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı tarafından Maliye Bakanlığı İç Kontrol Genelgesi tüm birimlere her yılın Ocak ayında gönderilmektedir. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2016 yılına ait 2016/1 İç Kontrol Genelgesini 12/01/2016 tarihinde yayımlayarak tüm birimlere göndermiştir.

Bu doğrultuda; VDK (Vergi Denetim Kurulu) Başkanlığı için 08.02.2012 tarihinde yürürlüğe konulan İKEP ile defterdarlıklar için 01.03.2013 tarihinde yürürlüğe konulan İKEP eylemlerinin bir kısmının 2016 yılına kalması ve bir kısım eylemlerin de yılsonu itibariyle tamamlanmamıştır. Bu yüzden; bu eylemler gerçekleştirilinceye kadar sözü edilen eylem planlarının 2016 yıl içerisinde uygulanmasına devam edilmesi uygun görülmüştür. 2015 yılında yayımlanan İKEP Maliye Bakanlığı tarafından tamamlanmış olması nedeniyle 2016 yılında yeni İKEP yürürlüğe girmiştir. 2015 yılında yayımlanan İKEP kapsamında Maliye Bakanlığı’nın tamamlamış olduğu eylemler aşağıda sıralanmıştır<sup>211</sup>:

- Üst Yöneticinin iç kontrol sistemi ile ilgili beklentilerine yönelik her yılın başında bir duyuru yayınlaması eylemi gereğince 13/01/2015 tarihinde 2015/1 No’lu İç Kontrol Genelgesi yayımlanmıştır.

- 14-15 Şubat 2015 tarihlerinde Bakanlığın üst yönetimi, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu üyeleri ile 6 ilimizin defterdarlarının katılımıyla Stratejik Risk Yönetimi Çalıştayı gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalıştayda tespit edilen riskler birimlerin görüşüne sunulmuş ve birimlerden alınan görüşler doğrultusunda

<sup>211</sup> MALİYE BAKANLIĞI, a.g.r., ss. 27-30.

Bakanlığı'mızın taslak Risk Strateji Belgesi ile taslak Stratejik Risk Eylem Planı oluşturulmuştur.

- Defterdarlıklarda ve VDK Başkanlığında yapılacak olan risk çalışmaları öncesinde 30 Mart-1 Mayıs tarihleri arasında defterdarlık yönetici ve personeli ile VDK personeline risk yönetimi konusunda uygulamalı eğitimler verilmiştir. Eğitim sonrasında 1.089 kişiye sertifika verilmiştir.

- İç kontrole ilişkin 9 broşür gözden geçirilerek bastırılmış ve dağıtımı yapılmıştır.

- Birimlerde iç kontrol eğitimi vermek üzere eğitimcilerin yetiştirilmesine yönelik olarak 14-18 Eylül 2015 tarihlerinde eğitim düzenlenmiş ve eğitim sonunda 52 kişiye sertifika verilmiştir.

- Risk yönetiminde fayda-maliyet analizinin yapılmasına yönelik olarak 28-30 Eylül 2015 tarihlerinde eğitim düzenlenmiş ve eğitim sonunda 52 kişiye sertifika verilmiştir.

- Merkez birimler ve defterdarlıklar tarafından hazırlanan, iç kontrol eylem planlarında yer alan eylemlerin izlenmesi ve değerlendirilmesine imkân sağlayan İzleme ve Değerlendirme Raporları, her üç ayda bir konsolide edilerek Bakanlık İç Kontrol İzleme Raporları hazırlanmıştır. Hazırlanan raporlar, her üç ayda bir Bakanlık İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunca (İYK) değerlendirilmiştir.

- Merkez birimlerde ve defterdarlıklarda operasyonel düzeydeki risk çalışmaları yapılmış olup Risk Yönetimi ve Değerlendirme Sistemi aracılığıyla operasyonel riskler değerlendirilmiş ve bu riskleri yönetmek üzere operasyonel risk eylem planları oluşturulmuştur.

- Merkez birimlerde (VDK hariç), risklerin belirlenmesine bağlı olarak hassas görevler de güncellenmiştir.

- Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberine göre düzenlenen İç Kontrol Öz Değerlendirme Anketi, 14 Eylül-2 Ekim 2015 tarihleri arasında Bakanlık merkez teşkilatı yöneticileri ve personeli tarafından cevaplandırılmıştır.

- Anket sonuçlarından da yararlanılarak kurulmakta olan İç Kontrol Sisteminin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunun değerlendirildiği İç Kontrol Temelli Çalıştaylar (VDK hariç) birim yöneticileri ile ilgili personelin katılımıyla, 12-



27 Ekim 2015 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş ve yapılan çalıştaylara yaklaşık 300 kişi katılmıştır.

- Anket ve çalıştaylardan elde edilen sonuçlar rapor haline getirilmiştir.
- Bakanlığın merkez birimlerinde (VDK hariç) uygulanan eylem planının, 2015 yılsonu itibarıyla tamamlanmış olması nedeniyle yeni bir eylem planı hazırlanması için Strateji Geliştirme Başkanlığı koordinatörlüğünde bir çalışma grubu kurulmuştur. Bu çalışma grubu, 30 anket ve çalıştaylardan elde edilen tespit ve sonuçlardan da yararlanarak yeni eylem planı taslağını hazırlamıştır. Merkez birimlerinin görüşleri alındıktan sonra; 28 Aralık 2015 tarihinde yapılan İYK toplantısında, hazırlanan taslağa son hali verilmiştir. 2016 Yılı Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, 01/01/2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuştur.

2016 yılında yayımlanan genelgede; 2015 yılında yapılan iç kontrol özdeğerlendirme anket ve çalıştaylardan elde edilen sonuçlara göre; iç kontrol sahipliğinin ve farkındalığının arttırılmaya çalışılmasına, personelin performansının ölçülmesine, motivasyonun yükseltilmesine, risk algısının yükseltilmesine ve risk yönetimin güçlendirilmesine yönelik çalışmaların yapılmasını ve bu yolda yapılacak iyileştirmelere yönelik fikirlere Bakanlığın açık olduğu belirtilmiştir. Bu doğrultuda; Bakanlık, farkındalığı arttırmaya yönelik olarak 2016 yılında gerçekleştirilmesi planlanan faaliyetleri genelgede şu şekilde belirtmiştir:

- Ocak ay içerisinde birim yöneticilerince yayınlanacak olan "Yönetim Kararlılık Beyan"ında, üst politika belgeleri ile Bakanlık için belirlenen hedeflere, birimlerine verilen görev ve sorumluklara, bu kapsamda birimleri tarafından gerçekleştirilecek eylemlere, Stratejik Plan ve Performans Program hedeflerine yönelik faaliyetlere ve İKEP kapsamında yürütülecek eylemlere özet olarak yer verilecektir. Beyan birim yöneticisi tarafından imzalandıktan sonra tüm personel bilgilendirilecek ve bu beyanda yer alan hususlar, birim yöneticilerince üçer aylık periyotlarla izlenecektir. Ayrıca; birim yöneticiler tarafından beyanda yer alan hususlar değerlendirmek üzere alt birim yöneticileri ile yılda en az iki kez toplantı yapılacaktır. Aynı şekilde, alt birim yöneticileri de birimdeki personeliyle yılda en az iki kez toplantı yapacaklardır.

- Birimlerde iç kontrol eğitimi vermek üzere yetiştirilen iç kontrol eğitmenlerin

sayıları her birimde en az bir eğitimci olacak şekilde arttırılacak ve bu eğitimcilerle SGB uzmanları tarafından uygulamalı eğitimler verilecek ve Personel Genel Müdürlüğü (PERGEN) tarafından da “Etkili Sunuş Teknikleri Eğitimi” düzenlenecektir. Bu eğitimler Mayıs ayı sonuna kadar tamamlanacaktır. Eğitimci, birim yöneticileri tarafından onaylanacak bir program dâhilinde ve tüm personeli kapsayacak şekilde Ağustos ay sonuna kadar iç kontrol yönelik uygulamalı eğitimler düzenlenecektir.

2016 yılında yayımlanan genelgede personelin performansının ölçülmesi ve motivasyonun yükseltilmesine yönelik gerçekleştirilecek faaliyetler şunlardır:

- Bakanlık, insan kaynakları yönetimine geçiş süreçlerinin geliştirmeli ve personeli performansının ölçülmesine yönelik olarak öneriler getirilmelidir. Bu doğrultuda; PERGEN koordinasyonunda oluşturulacak çalışma grubunca yürütülen çalışmalar Haziran ayı sonuna kadar tamamlanacak ve neticede bu konuda bir eylem planı da içeren bir öneri raporu hazırlanacaktır.

- PERGEN tarafından Bakanlık merkez personeli için gizliliğe dayalı “Personel Memnuniyet Anketi” yapılarak anket sonuçlarına göre, personel memnuniyetini arttırmaya yönelik gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla yönelik eylem planında içeren bir öneri Haziran ay sonuna kadar hazırlanacak ve Temmuz ayında yapılacak İzleme ve Yönlendirme Kurulu (İYK) toplantısında görüşülecek ve sonrasında Bakanlık müsteşarına sunulacaktır.

Bakanlık personelinde risk algısının yükseltilmesi ve risk yönetiminin güçlendirilmesine yönelik olarak 2016 yılı içinde yapılacaklar ise şu şekilde belirtilmiştir:

- SGB tarafından Nisan ayında, yöneticiler için uygulamalı risk yönetimi çalışmaları yapılacaktır. Bu çalışmalara tüm birim yöneticileri katılacaklardır.

- Bakanlığın alt birimleri, Mayıs ayı içerisinde operasyonel düzeyde risklerini belirleyerek değerlendireceklerdir.

- SGB koordinasyonunda düzenlenecek olan çalışmayla Bakanlık üst yönetimince “Maliye Bakanlığı Risk Strateji Belgesi” oluşturularak yürürlüğe konulacak ve Bakanlığın stratejik riskleri belirlenecektir.

- VDK Başkanlığı da dahil Bakanlığın tüm birimleri performans düzey risklerini belirleyeceklerdir.

- Defterdarlık ve Vergi Denetim Kurulunda operasyonel düzeyde riskleri

değerlendirme çalışmaları merkez birimleriyle eş zamanlı olarak Mayıs ayında tamamlanacaktır.

Buraya kadar saymış olduğumuz risk değerlendirme çalışmaları daha önce yayımlanan iç kontrol genelgelerinde belirtilen açıklamalar ve MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberinde düzenlenen hususlar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Bakanlığın uygulamış olduğu iç kontrol standartlarının etkinliğini arttırmaya yönelik olarak genelge kapsamında izleme ve denetimin etkinliğinin sağlanmasına yönelik yapılacak çalışmalar şu şekilde belirtilmiştir:

- Bakanlığın iç kontrol sisteminin izlenmesinde, VDK hariç Bakanlık merkez birimlerinde 2014 yılı başında uygulanmaya konulan “İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi” esas alınacaktır.

- İKEP ile uygulamaya konulan operasyonel planlar, işlem süreçleri, işlem yönergeleri, birim yönergeleri ve görev dağılım çizelgeleri, hassas görev listeleri, bilgi güvenliği sertifikalar, yatay ve dikey rapor akış onayları gibi mekanizmaların güncel tutulduğu bilgisi yılda bir kez SGB’ye bildirilecektir.

- İç denetçilerin sayıları arttırılacak ve iç denetim programlarında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ağırlık verilecektir.

- İç Denetim Birimi tarafından birimlere iç kontrol konusunda danışmanlık yapılacaktır.

- “Maliye Bakanlığı İç Denetim Yönergesi” İç denetim birimi tarafından yürürlüğe konulacaktır.

Genelgede Bakanlığın misyonunun daha etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak üzere “Görev Çakışmalar Tespit ve Değerlendirme Raporu” ile belirlenen hususlar da dikkate alınarak “Bakanlık Teşkilat Kanun Tasarı Taslağı” PERGEN koordinasyonunda oluşturulmuş bulunan çalışma grubu marifetiyle Kasım ayı sonuna kadar tamamlanacaktır. Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yöneticilere verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik gerekli düzenlemeler ile yetki devredene yetki devredilen personel tarafından rapor sunulabilmesi amacıyla EBYS (Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi), Mart ayı sonuna kadar teknik olarak hazırlanacaktır. Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri üretebilecek ve raporlar oluşturacak şekilde bütünleşik bir yapıda tasarlanan “Modüler Yönetim Bilgi Sistemi” SGB tarafından 2016 yılı içerisinde oluşturulacaktır.

### 3.4. TAŞRA BİRİMLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI

KMYKK ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, 26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesi için standartlar belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğde, kamu idarelerinin standartlara uyumunun sağlanabilmesi için eylem planı hazırlamaları öngörülmüştür. Ayrıca Maliye Bakanlığı’nca, 04.02.2009 tarihinde İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi yayımlanmıştır.

Bu kapsamda, Bakanlığın merkez teşkilatı için hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (İKEP) 03.05.2010 tarihli Bakanlık Makamı Onayı ile yürürlüğe konulmuştur. Bakanlık’ta İKEP’in izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla Müsteşar Yardımcısı başkanlığında ve birimlerin üst düzey yöneticilerinin katılımıyla Bakanlık İYK (İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu) oluşturulmuştur.

Bakanlık İYK’ının 19.07.2012 tarihinde gerçekleştirdiği toplantıda, İKEP uygulamalarının taşra teşkilatına (Defterdarlıklara) yaygınlaştırılması kararlaştırılmıştır. Söz konusu karar, Bakanlık Makamının 23.07.2012 tarihli onayı ile uygun görülmüştür. Bu çerçevede, Bakanlık taşra birimleri için hazırlanan ve Defterdarlıklar ile ilgili merkez birimlerinin görüşleri de alınarak nihai hale getirilen “Defterdarlık İKEP” oluşturulmuştur.

Defterdarlık İç Kontrol Eylem Planlarının gerçekleştirilmesinde, aşağıda belirlenen usul ve esaslar uygulanacaktır:

#### a) Görev ve Sorumluluklar:

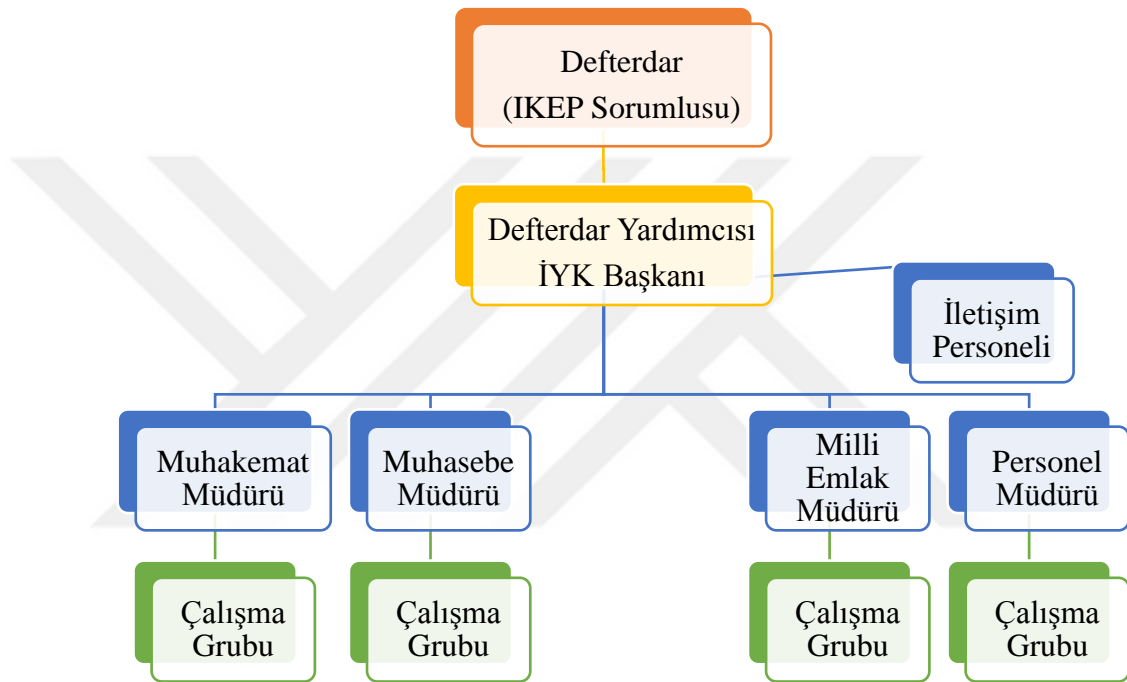
- Defterdarlar, iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamak üzere, Defterdarlık İKEP’in uygulanması, izlenmesi ve değerlendirilmesinden bizzat sorumludur. Bu doğrultuda; Defterdarlıklar bünyesinde İKEP’in kurulması için yapısal düzenlemeler getirilmeye çalışılmıştır.

- Her defterdarlık bünyesinde; Defterdar Yardımcısı başkanlığında, Muhakemat Müdürü, Muhasebe Müdürü, Milli Emlak Müdürü ve Personel

Müdürünün katılımıyla “Defterdarlık İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu” (Defterdarlık İYK) oluşturulacaktır. Bu Kurul, Defterdarlık İKEP uygulamalarının koordinasyonu, gerçekleştirilmesi, izlenmesi ve değerlendirmesinden sorumludur.

Bu noktada; Bakanlığın her ilde bulunan Defterdarlık bünyesinde aşağıdaki şekilde Defterdarlık İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmuş ve Defterdarlık web sitelerinde yayımlanmıştır.

**Şekil-8 : İKEP Taşra Birimi**



- Taşrada İç Kontrol Eylem Planların uygulanmasından sorumlu defterdardır. Defterdar, oluşturulan izleme ve yönlendirme kurulunun başkanı olmaktadır. İKEP başkan yardımcısı ise; taşra birimlerinde hiyerarşide Defterdardan sonra defterdar yardımcısı görevlendirilmektedir. Defterdarlar; eylemlerin gerçekleştirilmesi için, eylemin içeriği de dikkate alınarak gerektiğinde, yeterli sayıda personel ile belirli süreli “çalışma grupları” oluşturacaklar, ayrıca sekreteryaya hizmetlerini süresiz yürütecek bir “iletişim personeli” görevlendireceklerdir. İlgili merkez birimleri (Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve Personel Genel Müdürlüğü) Defterdarlık İKEP uygulamalarının takibinden ve görev alanları ile ilgili eylemlerde defterdarlıklara rehberlik etmekten sorumludur. Bu amaçla, ilgili birimlerde yeterli sayıda personel görevlendirilmiştir

SGB tarafından, defterdarlık yönetici ve personeline yönelik, merkez birimleri ile işbirliği halinde iç kontrol konusunda eğitim ve konferanslar düzenlenecektir. Ayrıca SGB, uygulama sonuçlarının merkezde izlenerek Bakanlık İYK'nın raporlanmasından ve uygulamada koordinasyonun sağlamasından sorumludur. SGB, iç kontrol sisteminin taşra birimlerinde uygulanmasında, uygulanan iç kontrol sisteminin izlenmesinde, Maliye Bakanlığı'nın tüm taşra birimlerinde standardı yakalamak, tüm taşra birimlerinin koordinasyonunu sağlamak için Türkiye'nin çeşitli yerlerinde her yıl düzenli olarak eğitim ve konferanslar düzenlenmektedir.

Taşra birimlerinde eylem planının uygulanması ve yönetilmesi sırasında gerçekleştirilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir:

- Defterdarlık İKEP'te yer alan eylemler, defterdarlıklarda oluşturulacak çalışma grupları tarafından yürütülecektir. Merkez görevlileri ile yapılacak görüşme ve istişareler, bizzat DİYK (Defterdarlık İzleme ve Yönlendirme Kurulu) üyeleri tarafından gerçekleştirilecektir.

- Uygulama sonuçları, iletişim personeli tarafından her ay Defterdarlık İzleme Formu hazırlanmak suretiyle izlenecek ve söz konusu form üç ayda bir konsolide edilecektir. Yapılan izleme formlarında faaliyetlerin gerçekleşme durumları, sorumlu birimler, gerçekleştirilmesi düşünülen faaliyetlerin tamamlanma zamanı ve elde edilen çıktıları gösteren bir tabloyla defterdarlık web sitelerinde yayımlanmaktadır.

**Tablo-10 : Maliye Bakanlığı Taşra İKEP Formu**

Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı İzleme Formu								
Dönem :								
Defterdarlık :		..... Defterdarlığı						
UNSUR								
Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standartı ve Genel Şartı	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama

DİYK, her ay toplanarak, yukarıdaki izleme formundan yararlanarak eylem planı uygulamalarını değerlendirip sonuçları toplantı tutanağına bağlayarak Defterdara sunmaktadır.

DİYK; Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarının üçüncü haftasında Defterdarın başkanlığında toplanmaktadır. DİYK, üçer aylık izleme formlarından yararlanarak uygulama sonuçları ve gelecek dönem eylemlerini değerlendirmektedir. Toplantıyı takip eden hafta içerisinde toplantı kararları ve üçer aylık Defterdarlık izleme formu, Defterdar tarafından imzalanarak iletişim personeli tarafından SGB'ye elektronik ortamda gönderilmektedir. Defterdarlıklardan alınan üçer aylık uygulama sonuçları, Bakanlık İYK'nın (Nisan, Temmuz, Ekim ve Ocak aylarında) yapacağı toplantılarda değerlendirilmektedir. Bakanlık İzleme ve Yönlendirme Kurulu toplantı sonuçları ve alınan kararlar Bakanlık Müsteşarına sunulmaktadır.

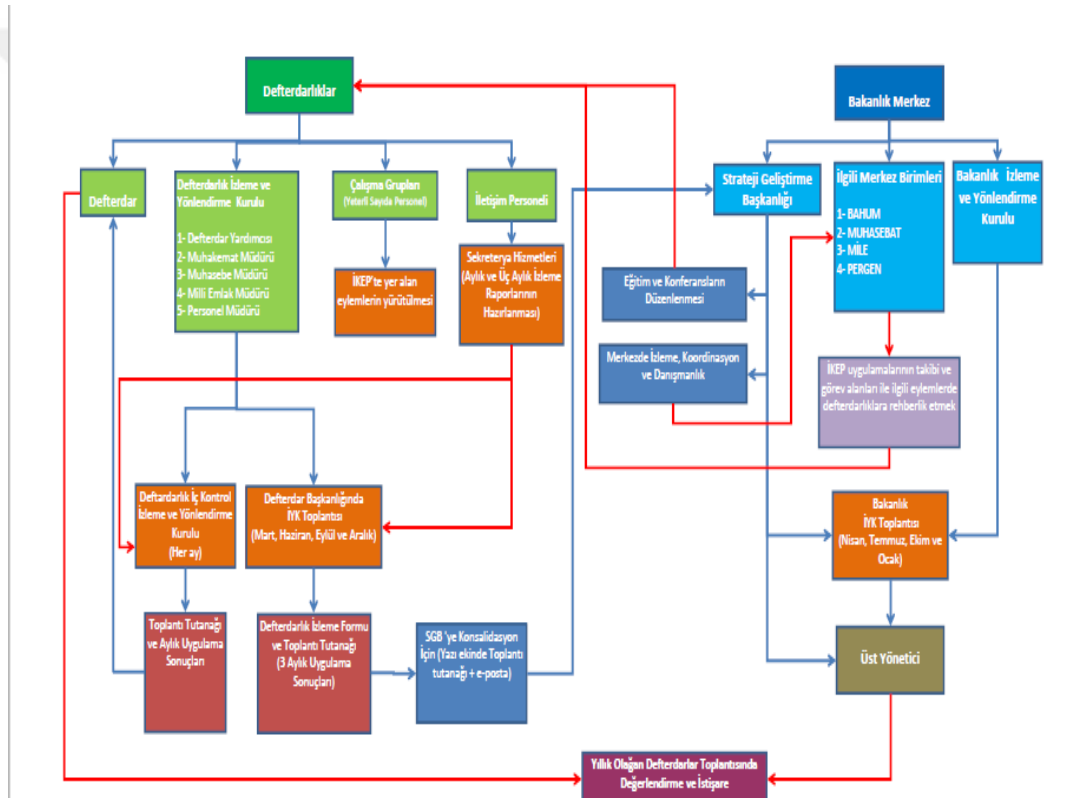
Defterdarlık İKEP'in uygulanmasında gerekli görülecek değişiklikleri yapmaya, ortaya çıkabilecek sorun ve tereddütleri gidermeye ve süreci yönetmek üzere kararlar almaya Bakanlık İYK'sı yetkilidir. İç kontrol sistemi, İKEP ile ilgili uygulanacak bazı eylemlerde pilot uygulama yapılabilmekte, pilot seçilecek defterdarlıklar, pilot uygulama yapılacak eylemler ve bu eylemlerle ilgili uygulama usul ve esasları, Bakanlık İYK toplantılarında kararlaştırılmaktadır.

Defterdarlıklarda yapılan çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi ve istişare edilmesi amacıyla, her yıl düzenlenen Defterdarlar Toplantısında, Defterdarlık İKEP uygulamaları da gündeme alınacaktır.

Defterdarlık İYK üyeleri ile iletişim personelinin isim, unvan ve iletişim bilgileri (telefon ve kurumsal e-posta), Defterdar tarafından imzalanan yazı ekinde SGB'ye ve iletişim personeli tarafından da belirtilen e-posta adreslerine gönderilmekte, adı geçen görevlilerin bilgilerinde herhangi bir değişiklik olması halinde bildirim, değişikliği takiben aynı yöntemle yapılmaktadır.

Buraya kadar Defterdarlıklar birimlerinde uygulanmaya çalışılan iç kontrol sistemi, yürütülen faaliyetler ve Bakanlık merkezi birimlerle olan iletişimi şekil-9'da gösterilmektedir.

### Şekil-9: Defterdarlık İç Kontrol Genelgesi Şematik Anlatım



**Kaynak:** ESKİŞEHİR DEFTERDARLIĞI, İç Kontrol Şematik Anlatım,

<http://www.eskisehirdefterdarligi.gov.tr/files/EKO2/anlat%C4%B1m.pdf>. (Erişim Tarihi: 05/06/2016).

Bu zamana kadar Başra birimlerinde yani Defterdarlıklarda gerçekleştirilen faaliyetler şunlardır:

- Bütün illerde uygulamaya geçilen iç kontrol faaliyetleri defterdarlıkların web sayfalarında yayımlanmıştır.



- Defterdarlıklar, iç kontrol kapsamında vizyon, misyon, çalışma grupları, etik ilkeler, imza yetki devirlerini belirlemiştir ve web sayfalarında yayımlamak zorundadır. Ancak; pek çok defterdarlık misyon, vizyon, imza yetki devirleri web sayfalarında yayımlamamıştır.

- 2013 yılından sonra yayımlanan genelgeden sonra bütün defterdarlıklarda yapılması zorunlu olan DİYK oluşturulması gerekirken pek çok ilimiz DİYK oluşturmamıştır. Fakat; Bursa Defterdarlığı gibi bazı illerdeki defterdarlıklarda DİYK oluşturulmuştur. Oluşturulan bu DİYK yapmış olduğu aylık, üçer aylık toplantıların raporları Bakanlık'a göndererek kendi web sitesinde yayımlanmıştır. Toplantılarla ilgili olarak; toplantı tutanaklarını, katılımcıları, alınan kararları ve izleme formları belirtilmiştir.

- Defterdarlıkların iç kontrolle ilgili yaptığı diğer bir uygulama ise; Defterdarlık bünyesindeki birimlerin fonksiyonel ve operasyonel görev dağılımını belirlemektir. Verilen görevlerin sonucunu izlemeye ve geleceğe ilişkin planlamanın yapılmasına yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır. Geçici veya sürekli görevden ayrılmalarda hizmetin aksamadan sürdürülmesini sağlamaya yönelik devir ve teslim yöntemini belirlemedir. Hesap verebilirliği ve uygun raporlama ilişkisini göstermek, yönetici ve personelin görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmasını sağlamaya yönelik tedbirler almak için birim yönergesi yayımlamışlardır. Yayımlanmış olan bu yönergeyle Defterdarlık birimlerin hizmet alanları, görev, yetki ve sorumlulukları açıklanmaya çalışılmıştır. Defterdarlığın fonksiyonel teşkilat şeması oluşturulmuş ve birimlerin görev dağılım çizelgeleri oluşturulmuştur. Defterdarlık bünyesinde bulunan Milli Emlak Müdürlüğü'nün yapmış olduğu tablo aşağıda gösterilmektedir.

**Tablo-11: Görev Dağılım Çizelgesi**

Görev Tanım Çizelgesi					
Daire Servis Adı	Servis Sorumlusu Ünvanı	Yedek Görevli Ünvanı	Görevler	Görevli Ünvanı	Yedek Görevli Ünvanı
Edinim Servisi					
İdare Servisi					
Elden Çıkarma Servisi					
Özlük ve Destek Bakım Servisi					

- Defterdarlık bünyesinde bulunan her birim; yapmış olduğu her faaliyet konusuyla ilgili olarak işlem süreçleri oluşturmuştur. Böylelikle, her faaliyet için yapılan işlem süreçlerinde izlenen prosedürler belirtilmiştir. Oluşturulan bu işlem süreçleriyle bütün defterdarlıklarda yapılan uygulamalarda tek düzelik sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun uygulanmasındaki amaç; mevzuata uygun şekilde faaliyetlerin yürütülüp yürütülmediği belirlenmek ve her faaliyeti yürütürken karşılaşılabilecek riskli faktörleri belirlemek ve gerekli önlemler almaya çalışmaktır.

- Pek çok defterdarlığın web sayfalarına baktığımız zaman birimin vizyonu, misyonu belirlenmemiştir. İç kontrol sisteminin kontrol standardının misyon, vizyon ve örgüt yapısı şartının tüm birimlerde gerçekleştirilmediğini görmekteyiz. Yalova, Balıkesir, Edirne illerinde bulunan defterdarlık birimlerinin teşkilat şeması web sayfalarında yayımlanmadığı görülmektedir.

- İç kontrolün kontrol standardının yetki devri şartıyla ilgili tüm defterdarlık birimleri web sayfamızda yayımlanmıştır. Bursa, Kastamonu gibi bazı illerde bulunan defterdarlıklar kendi web sayfalarında yayımlayarak bu görevi gerçekleştirmesine rağmen pek çok taşra biriminde bu uygulamanın henüz tamamlanmadığı görülmektedir.

- Taşra birimlerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik genelgede oluşturulan çalışma grupları Türkiye’de pek çok ilde gerçekleştirilmediği görülmektedir.

- İç kontrol sisteminin kontrol ortamının etik değerler ve dürüstlük standardın uygulamada gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği pek çok defterdarlıklarda belli değildir ve kurum web sayfalarında yayımlanmamıştır.

- İş yükü ve benzeri ölçütler dikkate alınarak bazı illerde defterdarlık bünyesinde vergi daireleri bulunmaktadır. Bu yüzden; Bakanlık iç kontrol sisteminde bir bütünlük oluşturulamamaktadır.

- Bazı defterdarlıklarda faaliyetleriyle ilgili operasyonel riskler belirlendikten sonra bütün faaliyetleri içine alan risk matrisleri oluşturulmuştur.

Şekil-10: Risk Matrisi

OLASILIK (Çok Yüksek)	ETKİ									
	1 (Çok Küçük)	2 (Küçük)	3 (Orta)	4 (Büyük)	5 (Orta Derece)	6 (Orta Derece)	7 (Büyük)	8 (Büyük)	9 (Çok Büyük)	10 (Çok Büyük)
10 (Çok Yüksek)	Orta 10	Orta 20	Orta 30	Yüksek 40	Yüksek 50	Yüksek 60	Yüksek 70	Yüksek 80	Yüksek 90	Yüksek 100
9 (Çok Yüksek)	Düşük 9	Orta 18	Orta 27	Orta 36	Yüksek 45	Yüksek 54	Yüksek 63	Yüksek 72	Yüksek 81	Yüksek 90
8 (Yüksek)	Düşük 8	Orta 16	Orta 24	Orta 32	Yüksek 40	Yüksek 48	Yüksek 56	Yüksek 64	Yüksek 72	Yüksek 80
7 (Yüksek)	Düşük 7	Orta 14	Orta 21	Orta 28	Orta 35	Yüksek 42	Yüksek 49	Yüksek 56	Yüksek 63	Yüksek 70
6 (Orta Derece)	Düşük 6	Orta 12	Orta 18	Orta 24	Orta 30	Orta 36	Yüksek 42	Yüksek 48	Yüksek 54	Yüksek 60
5 (Orta Derece)	Düşük 5	Orta 10	Orta 15	Orta 20	Orta 25	Orta 30	Orta 35	Yüksek 40	Yüksek 45	Yüksek 50
4 (Düşük)	Düşük 4	Düşük 8	Orta 12	Orta 16	Orta 20	Orta 24	Orta 28	Orta 32	Orta 36	Yüksek 40
3 (Düşük)	Düşük 3	Düşük 6	Düşük 9	Orta 12	Orta 15	Orta 18	Orta 21	Orta 24	Orta 27	Orta 30
2 (Çok Düşük)	Düşük 2	Düşük 4	Düşük 6	Düşük 8	Orta 10	Orta 12	Orta 14	Orta 16	Orta 18	Orta 20
1 (Çok Düşük)	Anlamsız 1	Düşük 2	Düşük 3	Düşük 4	Düşük 5	Düşük 6	Düşük 7	Düşük 8	Düşük 9	Orta 10

**Kaynak:** Bursa Defterdarlığı Risk Matrisi

<http://www.bursadefterdarligi.gov.tr/galeri/dokumanlar/0>

41220151021002D5ZVT.pdf (Erişim Tarihi: 01.05.2016).

Matrise baktığımız zaman; bir faaliyeti gerçekleştirirken karşılaşılan riskin gerçekleşme olasılığı düşük olarak, riskin oluşturmuş etkinin büyüklüğü ise yatay olarak gösterilmiştir. Karşılaşılan riske karşı önlem almak için riskin boyutu çok büyük önem teşkil etmektedir. Matrise baktığımız zaman; yeşil renk riskin etkisinin ve gerçekleşme olasılığının düşük olduğu, sarılar riskin düzeyinin orta seviyede olduğunu, matristeki kırmızı renkli gösterilenler ise riskin gerçekleşme olasılığı çok yüksek olup çok büyük etkiye sahip olduğu ve riske karşı ivedi olarak önlem alınması gerektiğini göstermektedir. Tabloya bakıldığında dikkat çeken bir diğer özellik ise; riskin gerçekleşme olasılığı ve etkisinin sonucu olarak 1’den 100’e kadar risk puanının bulunduğu görülmektedir. Puanlamaya göre risk matrisindeki yer belirlenmekte ve riske karşı kısa zamanda önlem alınması sağlanmaktadır.

Bakanlığın bu zamana kadar uygulamış olduğu İç Kontrol Eylem Planlarının taşrada uygulamaları, il merkezlerinde bulunan Defterdarlıklarla sınırlandırılmıştır. Uygulamanın Defterdarlıklarla sınırlandırılmasının nedeni ise; Bakanlığın uyguladığı iç kontrol sistemi için getirdiği uygulamaların il merkezlerinde tamamlanmaması, iç kontrol prosedürlerinin tamamının gerçekleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bakanlık, iç kontrol sistemi uygulamalarını Türkiye’de tüm illerde uygulanmasını

tamamladıktan sonra ilçelerde bulunan Malmüdürlüğü, Milli Emlak Müdürlüğü gibi birimlerde de uygulamaya geçecektir.

### **3.5. MALİYE BAKANLIĞI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik çalışmalarda sistemi değerlendirmeye çalışmaktadır. Bu doğrultuda yapılan değerlendirmeler, yöneticilerde izleme, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu, iç kontrol özdeğerlendirme anketi, özdeğerlendirme çalıştayları, iç kontrol değerlendirme raporu ve iç denetimdir<sup>212</sup>.

#### **3.5.1. Yöneticilerde İzleme**

Bakanlık üst yönetici, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve izlenmesinde harcama yetkilileri, SGB ve iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada; harcama yetkilisinin, sorumlulukları altındaki birimlerde iç kontrolün kurulması ve faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülerek istenen sonuçlara ulaşmasını sağlamak üzere izleme sorumluluğu vardır.

İdareler, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini İKEP’te belirtilen yöntemlerle gerçekleştirmek zorundadır. Bu doğrultuda; birim yöneticileri, birimin iç kontrol sisteminin işleyişini izleyerek değerlendirir. Yönetici, iç ve dış denetim sonucunda oluşturulan raporlarda belirtilen önerileri dikkate almaktadır. Bu bağlamda; yöneticiler faaliyetler üzerinde gerçekleşmesi düşünülen performans risklerini izlemelidir. Yönetici yapmış olduğu bu izleme faaliyetlerini sonuçlandırır ve yılda bir kez değerlendirmelidir.

<sup>212</sup> Maliye Bakanlığı “İç Kontrol Eğiticilerin Eğitimi Kitabı”

<https://www.sgb.gov.tr/SiteAssets/Lists/MansetListesi/EditForm/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20E%C4%9Fiticilerin%20E%C4%9Fitimi-Kitap.pdf>. (Erişim Tarihi: 05/04/2016)

Birim yöneticileri, birimin kontrol özdeğerlendirmesinin yapılmasını sağlamalıdır. İç ve dış denetim sonucunda belirtilen önerileri dikkate alarak gerekli önlemleri almalıdır. Yönetici yapacağı tüm bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için iç kontrol güvence beyanı ve iç kontrol kararlılık beyanını imzalar.

### **3.5.2. İç kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu**

İKEP'in izlenmesinin yapılması ve iç kontrol sisteminin araçlarının etkin etkin biçimde oluşturulması amacıyla yönlendirmelerin yapılması sorumluluğu izleme ve yönlendirme kuruluna aittir. İzleme ve yönlendirme kurulu, bir üst yönetici ile harcama birimleri yetkilileri veya görevlendirdikleri yardımcılardan oluşmaktadır.

İç kontrol sistemindeki eksiklikleri belirlenerek giderilmesi amacıyla yapılan planları izlenmesi ve planların eylemlerin amacına uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi için gerekli kararları izleme ve yönlendirme kurulu gerçekleştirmektedir.

SGB birimiyle yapılan koordinasyon sonucunda her üç ayda bir toplantı yapılmaktadır. Toplantılarda; tespit edilen eksiklerin giderilmesi için gerekli kararlar alınmaktadır.

### **3.5.3. Özdeğerlendirme Anketi**

İç kontrol standartlarında 17. Standartta; iç kontrolün sisteminin değerlendirilmesinin yılda bir kez yapılacağı, bu değerlendirmeye idarenin birimlerinin katılacağı ve bu yapılan faaliyetler sonucunda kontrol özdeğerlendirme anketleri oluşturulacağı belirtilmekteydi.

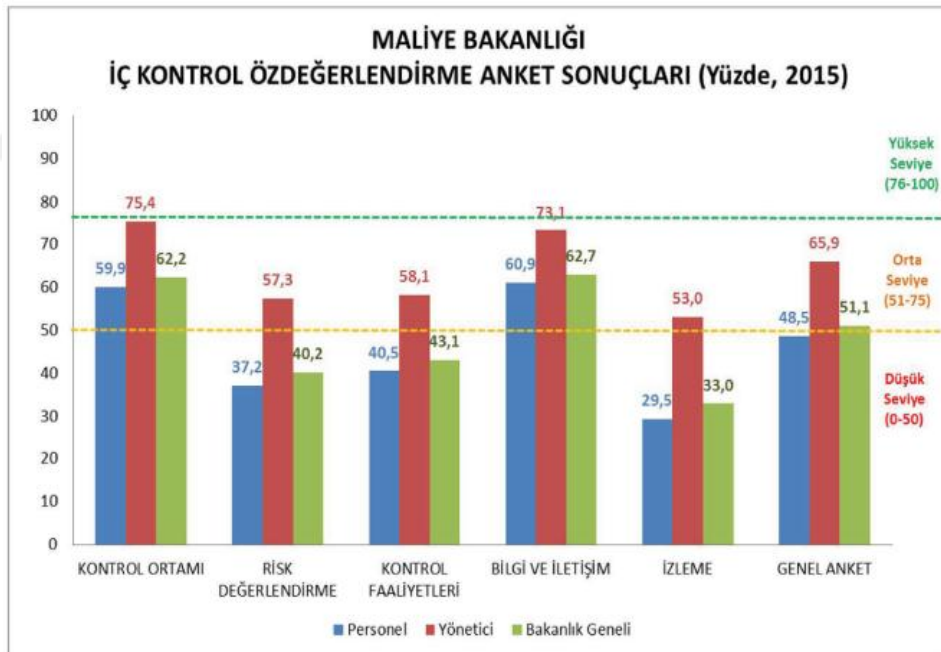
İç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi için idare, sistemin standartlara uyum sağlayıp sağlamadığını ve sistem içerisinde iyileştirmenin gerekli olduğu alanları tespit etmek amacıyla özdeğerlendirme anketi yapmaktadır.

Bu bağlamda 2015 yılında yapılan özdeğerlendirme anketinden 50 tane soru sorulmuştur. Soruların dağılımı ise aşağıdaki gibidir:

<b>Kontrol Ortamında</b>	18 soru
<b>Risk Değerlendirmede</b>	11 soru
<b>Kontrol Faaliyetlerinde</b>	6 soru
<b>Bilgi ve İletişimde</b>	8 soru
<b>İzlemede</b>	7 soru

Yapılan anket çalışması 2122 kişiye gönderilmiş ve 908 kişi anketteki soruları cevaplamıştır, yani katılım oranı %42,8'dir. Ankete göre; iç kontrol sisteminin gerçekleştirme olasılığı %51,1 olarak gerçekleştirilmiştir. Bu oran Bakanlık'ta iç kontrol sisteminin gerçekleşmesinin orta seviyede olduğu, iç kontrol sistem mekanizmalarının uygulanmaya başlandığı ancak geliştirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir.

**Şekil-11:** İç Kontrol Özdeğerlendirme Anket Sonuçları



**Kaynak:** Maliye Bakanlığı a.g.ek., s.195.

İç kontrol sistemi uygulamaları Bakanlık genelinde değerlendirildiği zaman orta seviyede yer almakta olup pek çok uygulamanın faaliyete geçirilmesine rağmen tam olarak uygulanmıştır. Uygulamalar, yöneticilerde personele kıyasla daha yüksek oranda olduğu görülmektedir. Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Personel Genel Müdürlüğü ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü hariç diğer birimlerin puanları %50

üzerinde seyretmektedir. Ankete bakıldığı zaman; iç kontrol uygulamalarında hiçbir birimin puanı yüksek seviyeye ulaşmamıştır. Ancak; Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı ve Avrupa ve Dış İlişkiler Dairesinin anketleri yüksek düzeyde çıkmıştır.

İç kontrol beş bileşenine bakıldığı zaman; izleme %33, risk değerlendirme %40,2, kontrol faaliyetleri %43,1 orta seviyede gerçekleşmiştir. Diğer iki bileşenden bilgi ve iletişim % 62,7, kontrol ortamı %62,2 olarak gerçekleştirilmiştir.

#### **3.5.4. Özdeğerlendirme Çalışmaları**

İç kontrol standartları ve iç kontrol sisteminin beş unsuruna göre sistemin işleyişi değerlendirilmektedir. SGB işbirliğiyle gerçekleştirilen çalıştaylar yönetici ve personel olmak üzere iki ayrı oturumda yapılmış ve tüm yöneticilerin katılımı zorunlu hale getirilmiştir.

Çalıştaylarda; ilk olarak özdeğerlendirme anketlerinin sonuçları hakkında bilgi verilmiştir. Anket sonuçlarına göre iç kontrol unsurları üzerinden değerlendirmeler yapılmıştır. Anketlerde alınan düşük puanlar üzerinden yola çıkılarak iç kontrol uygulamalarındaki zayıf alanlar üzerinde durulmuştur.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda şu sonuçlara varılmıştır:

- Bakanlık iç kontrol sisteminde istenilen düzeye ulaşmadığı,
- Yönetici ve personelce yeterince sahiplenilmediği,
- Yöneticilerce iç kontrol uygulamalarının etkin olarak izlenmediği,
- İç kontrol farkındalığının ve risk algısının düşük olduğu,
- İç kontrol altyapısının kurulmasına yönelik İKEP ile oluşturulan çıktı ve düzenlemelerin uygulamada etkin olarak kullanılmadığı,
- İç kontrolün faydalarının görülmediği,
- Ek iş yükü olarak algılandığı,
- İç kontrol uygulamalarının hala belli birim veya kişilerin işi olarak görüldüğü,
- Bakanlık'ta iç kontrol halan daha içselleştirilmediği kanaatine varılmıştır.

### 3.5.5. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu

İç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen faaliyetler, sistemin işleyişi, etkinliği ve etkililiği konusundaki değerlendirmeler hakkında SGB tarafından bir rapor hazırlanmıştır.

Raporda; Bakanlığın iç kontrol sisteminin işleyişine dair gelinen aşama; özdeğerlendirme anket ve çalıştaylardan elde edilen verilere dayanarak özetlenmektedir. Bakanlığın risk yönetim sisteminin işleyişi ve etkinliği risk yönetim anketi ve risk eylem planları, iç ve dış denetim sonuçlarına dayanarak değerlendirilmiştir. Bir önceki durumla kıyaslama yapılarak nelerin yapıldığı hususunda bilgiler verilmiştir.

Oluşturulan rapor taslağı, İYK üyelerine koordine ettikleri birimin durumu da eklenerek görüşleri alınmak üzere gönderilir. Nihai hale getirilen rapor, SGB tarafından aralık ayı sonunda üst yöneticiye sunulmaktadır. Üst yönetici onayladıktan sonra bir örneği ile alt birim raporları birim yöneticilerine gönderilmektedir. Kamu iç kontrol standartları uyum çalışmaları hakkında her yılın Ocak ayında üst yönetici tarafından Maliye Bakanına bilgi verilir.

Raporun sunumunu takip eden iki ay içerisinde üst yönetici merkezi birimler yöneticileriyle SGB koordinasyonunda toplanır. Toplantıda, iç kontrol sistemi durum değerlendirme toplantısı gerçekleştirir ve stratejik riskler hakkında güncellemeler yapılır.

### 3.5.6. İç Denetim

KMYKK'nın 63. maddesinde iç kontrol; kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence saplama ve danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımda üzerinde durulması gereken en önemli noktalardan birisi nesnel güvence sağlama unsurudur. Nesnel güvencenin sağlanması için aşağıda belirtilen unsurlara göre değerlendirmektedir.



- İdare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığını,
- İdarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru olup olmadığına, varlıkların korunup korunmadığına,
- Faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğine dair idare içine ve dışına makul güvence verilmesidir.

İç denetimin tanımında üzerinde durulan bir başka önemli unsur ise danışmanlıktır. Danışmanlık, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Yukarıda belirtilen iç denetçinin görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapar ve bu konularda önerilerde bulunur.
- Denetim sonucunda iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunur.
- Denetim sırasında veya sonucuna göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin üst amirine bilgi bildirir.
- Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi yapmaktadır.

Maliye Bakanlığı iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik yukarıda açıklamış olduğumuz faaliyetleri aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.



## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

2000’li yılların başlarında yaşanan Enron ve Worldcom gibi çok büyük yolsuzluk olaylarında önemli yönetim zafiyetlerinin olduğu görülmüştür. Halka açık kurumların mali raporlama sürecindeki şeffaflığın artırılmasına yönelik kurumsal yönetim aracılığıyla şirket içi denetimin artırılması gerekli görülmüştür. Kurumsal yönetim anlayışının önemi, 2002 yılında yayımlanan Sarbanes-Oxley Yasası’nda da vurgulanmıştır. Bu yasayla, mali saydamlığın artırılması, hesap verilebilirliğin geliştirilmesi ve menfaat sahiplerine şirketle ilgili tüm bilgilerin açıklanması hususları zorunlu kılınmıştır.

Yaşanan bu gelişmeler, iç kontrolün önemini arttırmış ve pek çok şirket konuyu gerektiği ciddiyette ele almaya başlamıştır. Kamu alanında da iç kontrol sisteminin uygulanmasını sağlamak, getirmiş olduğu yenilikleri yerleştirmek için bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. COSO, COCO, E-SAC gibi iç kontrol modelleri bu düzenlemelerde ön plana çıkarılmıştır.

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan siyasal, sosyal, ekonomik, teknolojik ve kültürel krizler kamu yönetimini derinlemesine etkilemiştir. 90 yıldır yürürlükte bulunan 1050 Sayılı MUK, yaşanan bu gelişmelere karşı yetersiz kalmış ve Türkiye’de kamu mali yönetim alanında önemli ve radikal adımların atılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda yapılan en önemli düzenleme ise, 5018 Sayılı KMYKK’dır.

KMYKK ile kamu yönetimi ve kamu mali sisteminde olumlu değişiklikler yaşanmıştır. Kamu yönetiminde, stratejik, risk esaslı, performansa, bilgiye ve stratejik planlamaya dayalı etkin bir yönetim anlayışı yerleştirilmeye ve kurumlarda çalışan personelin daha etkin katılımı sağlanmaya çalışılmıştır. Mali sistemimizde hesap verilebilirlik ve mali saydamlık anlayışı daha önemli hale gelmiştir. Performans ve tahakkuk esaslı, çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmiştir.

İç kontrol sisteminin tüm kamu kurumlarına yerleşmesi ve KMYKK'nın uygulanması noktasında, Maliye Bakanlığı etkin görevler üstlenen bir kamu kuruluşu olmuştur. Maliye Bakanlığı KMYKK, Kamu İç kontrol Standartları Tebliği, yönetmelikler ve genelgelerin yayımlanmasında öncülük yapmıştır.

Maliye Bakanlığı, KMYKK ve Kamu İç Kontrol Standartlarını oluşturmada COSO modelini esas almıştır. Bakanlık, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğini sağlamak için; iç kontrol sistemini sürekli izleyerek, eksikliklerini belirlemeye, iyileştirmeye ve geliştirmeye çalışmaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartlarına istinaden Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı'nı (İKEP) 2010 yılında uygulamaya koymuştur. İKEP'te, COSO unsurları olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ve izleme unsurları adı altında 18 standart ve 79 şart yer almaktadır. Belirlenen standartlar ve şartlarla ilgili Bakanlık; belirli faaliyetler, her bir faaliyetten sorumlu birimler, birimlerin sorumluluklarını yerine getirirken birlikte hareket ettiği birimleri belirlemiştir. Belirlenen tüm faaliyetlerin gerçekleşme durumları Bakanlık tarafından sürekli takip edilmektedir. Yapılan tüm faaliyetlerle Bakanlık, iç kontrol standartlarını, KMYKK getirdiği yenilikleri ve risk yönetim anlayışını kurumun tüm birimlerine yerleştirmeyi hedeflemiştir.

Bakanlık, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan birimleri, birimlerin görev ve sorumluluklarını KMYKK'ya göre belirlemiştir. İç kontrol sisteminin daha iyi uygulanabilmesi için, Bakanlık ve Defterdarlıklarda hiyerarşik yapı üzerinde düzenlemeler yapılmıştır. Bakanlık'ta KMYKK'nın 60. maddesine istinaden iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve sistemin sürekli iyileştirilmesi ve sonuçlarını üst yöneticiye raporlamasından sorumlu birim SGB'dir. Eylem adımları Bakanlık bünyesinde öncelikle SGB'nin görev alanına girmekte ve SGB tarafından yapılması gereken eylemler olarak algılanmaktadır. Ayrıca, İKEP'te yer alan eylemler birimler tarafından takip edilerek vaktinde tamamlanmaya çalışılmıştır.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması için, merkez ve bazı taşra birimlerinde İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmuştur. İzleme ve Yönlendirme Kurulu, iç kontrol sisteminde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için yapılan

Stratejik Eylem Planlarını izler ve planlanan eylemlerin amacına uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi için gerekli kararları alır. İYK, stratejik risklerin yönetilmesinden sorumlu olup, oluşturulacak olan Stratejik Eylem Planlarının izlenmesini gerçekleştirerek risklerin ilgili birimlerin koordinasyonunda tutarlı bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. İç kontrol sistemi içerisinde eylem planı ve risk yönetim çalışmalarının koordinasyonunu sağlamak için birim koordinatörlükleri oluşturulmuştur. Merkezi birimler ile defterdarlıklar arasında koordinasyonu, Bakanlıkta Strateji Geliştirme Başkanlığı; Defterdarlıklarda ise iletişim personeli sağlamaktadır. Bakanlık merkezi ve taşra birimlerinde iç kontrole yönelik yapılanmaların olduğu görülmektedir. Ancak, pek çok taşra biriminde iç kontrol sistemi anlayışı tam olarak yerleşmediğinden iletişim personeli görevlendirilmemiştir.

İKEP'lar, Bakanlığın merkezi birimleri yanında taşra birimlerinde de uygulanmaya çalışılmıştır. İKEP kapsamında, bazı defterdarlıklar tarafından iç kontrol eylem planları ve DİYK oluşturulmuş, yapılan toplantıların kararları web sayfasında yayımlanmıştır. Ama pek çok defterdarlık bu uygulamayı henüz gerçekleştirememiştir.

Türkiye'de bütün Defterdarlıklarda operasyonel eylem planı ve birim yönergesi yapılmıştır. Defterdarlık bünyesinde bulunan muhasebe, milli emlak, personel ve muhakemat müdürlükleri yapmış oldukları faaliyetlerle ilgili işlem yönergeleri oluşturmuş ve işlem süreçlerini belirlemiştir.

İç kontrol standartları tüm illerde tam olarak uygulanmamaktadır. Bundan dolayı, Maliye Bakanlığı'nın ilçelerde bulunan taşra birimlerinde iç kontrol uygulamalarına henüz başlanmamıştır.

Yukarıda iç kontrol sisteminin Bakanlıktaki yapısal işleyişinin getirmiş olduğu düzenlemelerden bahsedildi. Ancak; Bakanlık iç kontrol sistemini uygulanmasına yönelik koymuş olduğu hedeflere henüz ulaşamadığı görülmektedir. İşlem açısından bakıldığı zaman Bakanlık'ta, yeterli kaynakların tahsis edilmediği, performans değerlendirilmesinde teknik sorunların bulunduğu, toplam kalite yönetim anlayışının tam olarak uygulanamadığı, stratejik, performans yönetiminin uygulanmasında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır.

KMYKK getirmiş olduğu yeniliklerden birisi olan katılımcılık anlayışına uygun olarak Bakanlık, tüm birimlerini iç kontrol sistemine dâhil etmeye ve bir bütün olarak hareket etmeye çalışmıştır. Teoride uygulanabilirliği olmasına rağmen, uygulamada kurumların birlikte ve ortak hareket etmesi mümkün değildir. Bu konudaki en önemli sorun; 5018 Sayılı Kanun'un kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin, getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılammış olmasıdır.

Merkezi ve taşra birimlerin iç kontrol sistemine katılımı farklı düzeylerde olmaktadır. Merkezde, SGB birimi iç kontrol sisteminde etkin bir şekilde rol almasına rağmen, diğer birimler sadece sorumlu olduğu alanlarla sınırlı bırakılmıştır. SGB birimi üzerine kurulan ve diğer birimlerle hareket edilmesini esas alan iç kontrol sistemi bulunmaktadır. SGB biriminin sorumluluğu diğer birimlerin sorumluluğundan daha fazladır. Dolayısıyla; iç kontrol sisteminin öneminin ve yapılmak istenen amacın SGB birimi dışında diğer birimlerde tam olarak idrak edilmediği düşünülmektedir. SGB dışındaki birimlerde iç kontrole yönelik faaliyetler ek iş olarak algılanmaktadır. Bu yüzden; merkezi ve taşra birimlerinde iç kontrol içselleştirilememiştir.

Bakanlık bünyesinde karşılaşılan diğer bir olumsuz durum ise; personelin iç kontrole bakış açısıdır. İç kontrolden sorumlu SGB personeli dışında, diğer merkezi birimlerdeki ve taşradaki personelin tamamında iç kontrole yönelik yerleşmiş bir algı söz konusu değildir. Bilindiği üzere; kamu idarelerinde yerleşmiş ve değiştirilmesi çok zor olan bir yönetim anlayışı hâkimdir. Çalışan personelin alışılmış eski tutum ve davranışlardan kurtulup yeni sisteme adapte olması gerçekten zordur. Yönetici ve personel tarafından iç kontrol sistemi henüz benimsenmediği gözlenmektedir. Bu yüzden, oluşturulan yeni sistemin personel tarafından benimsenmesi uzun zaman alacaktır. İç kontrol alanında iyi eğitim almış, kalifiye ve güvenilir uzman personele ihtiyaç duyulmaktadır. Uzman personelin artmasıyla birlikte iç kontrol daha etkin uygulanabilecek, merkezi ve taşra birimlerinde iç kontrol algısı daha iyi anlaşılacaktır.

Bakanlığın iç kontrol sistemini uygulamasındaki amaçlarından birisi, performans yönetimi algısını yerleştirmeye çalışmaktır. Bu anlayış, Bakanlık açısından çok önemli bir olgu olmasına rağmen, uygulanması oldukça zordur.

Bakanlıkta performans yönetiminin tam olarak uygulanamamasının en büyük nedeni, merkezi ve taşra birimlerinin iş yoğunluklarının farklı olmasıdır. Birimlerdeki iş yoğunluğunun farklı olmasından dolayı, personelin performansı sağlıklı bir şekilde değerlendirilememektedir. Oysa değerlendirme yapılırken iş niteliği, işin yapıldığı il veya ilçenin nüfusu, sosyal ve fiziki şartları, birimlerin sahip olduğu işin çeşitliği, birimde çalışan personelin sayısı gibi faktörlerin göz önüne alınması gerekmektedir. Bunların yanında, yöneticilerin, personelin performansını değerlendirmede tarafsız ve objektif olması gerekmektedir. Saymış olduğumuz bu kriterlerin önem düzeyine göre performansa olan etkisi göz önüne alınarak personelin başarısı hesaplanabilir. Yapılan bu değerlendirmelerle personelin performansı ölçülebilir hale gelir. Bu noktada; yöneticinin değerlendirmesinin, personelin performansına olan etkisi düşük ve makul düzeyde tutulması yerinde olacaktır. Çünkü personelin yapmış olduğu işin kalitesi, çalışmış olduğu birimin iş yoğunluğu, almış olduğu riskin önem düzeyi gibi kriterlerin daha önemli olduğu düşünülmektedir. Böylelikle; Bakanlıkta daha adil kararlar alınacak ve sağlıklı değerlendirmeler yapılabilecektir.

Bakanlık, bilişim teknolojilerine dayalı sistemler aracılığıyla personelin performansını değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Her bir personel, kullanıcı adı ve şifresiyle kendilerine tahsis edilen bilgisayarlarla sisteme giriş yapmaktadır. Personel sistemde, çalıştığı birim ve işiyle ilgili bilgilere ulaşmakta olup, işinden başka veri ve bilgilere ulaşması engellenmiştir. Bu bağlamda, Bakanlıkta bunun kontrolünü sağlamaya yönelik birim koordinatörlüğü kurulmuştur. İllerde ise, iş koordinatörleri oluşturulmuş olup, iş koordinatörlerine sistemde bir takım ayrıcalıklar verilmiştir. Görüldüğü üzere; sistemin oluşturulmasında bütün personeli kontrol altında tutma çabası söz konusu olmakla birlikte; göreviyle bağlantısı olmayan faaliyetlerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu düzenlemenin yapılmasındaki amaç, personelin işine odaklanmasını sağlamak, performansını arttırmaya çalışmak, gelecekte Türkiye’de yapılması planlanan performansa dayalı ücret politikası uygulamasına zemin hazırlamaktır. Ancak; sistem üzerinden merkezi ve taşra birimlerinde çalışan personelin performansını takip etmek zor olacaktır. Yeni atanan, yer değiştirme suretiyle atanan veya geçici görevle gelen personelin, kendi kullanıcı adı ve şifresiyle sisteme girişlerinde sorunlar olmaktadır. Bu durumdaki personel, sorunlar çözülene kadar o birimde çalışan diğer personelin kullanıcı adı ve şifresiyle sisteme girerek

işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bazen personel kendi kullanıcı adı ve şifresiyle sisteme girmesine rağmen, hiçbir işlem yapmadan zamanını doldurmaktadır. Bazı işlemler dosya üzerinden takip edilmektedir. Birim dışında gerçekleştirilen tespit, denetleme gibi faaliyetler bulunmaktadır. Böyle durumlarda merkezden personelin performansını sağlıklı bir şekilde ölçmek mümkün değildir. Bu noktada, Bakanlık bütün işlemlerin dosya üzerinde takip etmek yerine bütün evrakları bilgi sistemine yükleyerek personelin bütün işleri orada takip etmesini sağlayacak bir sistemi kurmayı hedeflemektedir. Bunun yapılabilmesi için, bilgi sistemlerinin üzerine oturtulan teknik altyapının ve taşra birimlerin en sık karşılaştığı sorunlardan biri olan internet ağ bağlantı sisteminin çok hızlı ve verimli olması gerekmektedir.

Bakanlığın yapmış olduğu hedefler doğrultusunda en üst yönetici belirli bir takım amaçlar belirlemekte ve amaçları gerçekleştirmeye yönelik alt birimden bu hedeflerin gerçekleştirilmesini istemektedir. Alt birim yöneticisi istenilen bu amaçları gerçekleştirmek için kendi biriminde çalışan personele ya da bir alt birime direktif vermektedir. Yapılan bu işlemler, silsile yoluyla en alt personele gelmektedir. Bu durumda; yönetici kararlar alırken bağımsız hareket etmemekte, üst yöneticinin belirlemiş olduğu amaçlara göre görevini icra etmektedir. Bu şekilde hareket eden yönetici, işine değer vererek çalışan, yetenekli personelin üzerinden işlerini yürüterek belirlenen hedefleri gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu şekilde hareket edildiği zaman, birim içerisinde görev paylaşımında adaletsizliklerin oluştuğu düşünülmektedir. Bundan başka; pek çok taşra biriminde iş yoğunluğu çok fazla olmasına rağmen yeterli sayıda ve ihtiyaç duyulan nitelikte personel bulunmamaktadır. Görüldüğü üzere; yönetici yukarıda saymış olduğumuz bazı nedenlerden dolayı iç kontrole yönelik faaliyetleri sağlıklı bir şekilde izleyememektedir. Bunun önüne geçilmesi için, iç kontrol sisteminin unsuları iyi algılanıp uygulanması gerekmektedir. Yöneticiler, sorumlu olduğu birimin faaliyetlerini yerine getirirken, karşılaşılan aksaklıkları ve hataları en aza indirmelidir. Gelecekte karşılaşılabilecek riskleri önceden belirleyip zamanında önlem almalıdır. Çalışanların performansı, yapılan işin mevzuatta yer alan unsurlar dikkate alınarak ne kadar sağlıklı yapıldığıyla, yapılan işin yoğunluğuyla, yapılan işin çeşitliliğiyle, alınan riskin derecesiyle doğru orantılı olacak şekilde değerlendirilmelidir.



İç kontrol eğitimcilerine yönelik oluşturulan eğitim kitabında; 2015 yılında Bakanlık iç kontrol özdeğerlendirme anketi yapılmıştır. Elde edilen verilerde; SGB, Bakanlığın merkezi ve taşra birimlerinde risklerin belirlenmesinden ve yönetilmesinden sorumludur. Risk yönetiminin başarıyla uygulanabilmesi için; sorumluluk bir birimde toplanmamalıdır. Bakanlıkta yer alan tüm yöneticiler ve çalışanların, kendilerini ilgilendiren risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi konusunda gerekli sorumluluğa sahip olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere Bakanlık, sistemin uygulanmasında karşılaşılan riskleri merkezi birimde kontrol etmesinin zor olduğunun farkına varmış; tüm birimleri bu konuya kanalize ederek sorumluluğu yaymayı amaçlamıştır. Ancak, kamu kurumlarında merkezi yönetim anlayışının egemen olması, kurumlarda çalışan her bir personele yaklaşımın farklı olması kurumlardaki risk faktörü değerlendirmesini zorlaştırmaktadır. Birimlerde karşılaşılan risklerin kurumun merkezi birimlerinde yaratacağı etki de önem arz etmektedir. Bakanlığın her bir riske yaklaşımı, birimlere olan bakış açısına ve verdiği değere göre değişmektedir.

İKEP'e bakıldığı zaman mevzuatta belirtilene göre faaliyetlerini tamamlamıştır. Merkezi ve taşra birimlerin yapmış olduğu işlem yönergeleri ve iş akış şemaları bulunmaktadır. Yapılan bu faaliyetler, Bakanlığın uyguladığı iç kontrol sistemine uygun olarak yapılmış olabilir. Fakat tüm bu faaliyetlere bakarak iç kontrol sisteminin uygulandığı, bütün işlemlerin yapıldığı anlamına gelmemelidir. SGB üzerine kurulan bir sistemin, Bakanlığın tüm birimleri tarafından uygulandığı düşünülmemelidir. İç kontrol sisteminin bir bütün olarak değerlendirilmesi, İKEP'te belirtilen faaliyetlerin tamamının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İKEP'te yer alan faaliyetlerin tamamlanması için, SGB dışında diğer merkezi ve taşra birimlerinde çalışan personel üzerinde iç kontrol sistemine yönelik farkındalığın artırılması gerekir. Her bir personel, iç kontrol sisteminde nerede yer alacağına dair fikir sahibi olmalıdır.

Geçmişten günümüze süregelen bürokratik anlayıştan sıyrılarak esnek, gelecekte karşılan risklere göre cevap verecek bir sistemin oluşturulması, izleme unsuru üzerine oturtulmaya çalışılan bir sistem olmamalıdır. Ancak; iç kontrol standartlarının tamamının uygulandığı, bütün personelin katılımının gerçekleştirildiği, hesap verilebilirlik, mali saydamlık gibi KMYKK getirilmiş yenilikler yerleştirildiği takdirde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmuş olur.

Görüldüğü üzere; çağdaşlaşma yolunda kamu kurumlarının geliştirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmalar kapsamında Maliye Bakanlığı iç kontrol sistemiyle ilgili düzenlemeler gerçekleştirmektedir. Bakanlığın, KMYKK'nın ve Kamu İç kontrol Standartlarının kamu alanında uygulanmasıyla ilgili olarak öncü kuruluş olma konusunda önemli adımlar attığı görülmektedir. Kamu iç kontrol standartları, kurumun bütün birimlerine yerleştirilmeye çalışılsa da taşra birimlerinde Defterdarlıklarla sınırlı kalmıştır. İKEP'te belirtilen şartların büyük çoğunluğu Bakanlık ve Defterdarlık düzeyinde gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Taşra ve merkezi birimler arasında geçmişte olan bürokratik engelleri kaldırmaya yönelik yapılanmalar gerçekleştirilmektedir. Tüm bu yapılan faaliyetler ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sonucunda yapılan iç kontrol değerlendirme raporunda, Bakanlıkta uygulanan iç kontrol sisteminin kısa bir değerlendirmesi yapılmıştır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda;

- Bakanlık iç kontrol sisteminde istenilen düzeye ulaşmadığı,
- Yönetici ve personelce yeterince sahiplenilmediği,
- Yöneticilerce iç kontrol uygulamalarının etkin olarak izlenmediği,
- İç kontrol farkındalığının ve risk algısının düşük olduğu,
- İç kontrol altyapısının kurulmasına yönelik İKEP ile oluşturulan çıktı ve düzenlemelerin uygulamada etkin olarak kullanılmadığı,
- İç kontrolün faydalarının görülmediği,
- Ek iş yükü olarak algılandığı,
- İç kontrol uygulamalarının hala belli birim veya kişilerin işi olarak görüldüğü,
- Bakanlıkta iç kontrolün henüz içselleştirilmediği kanaatine varılmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın iç kontrolü kendi bünyesindeki tüm birimlerde uygulamaya koymasında istenilen düzeye ulaşamadığı görülmektedir. Kurumun bünyesinde çalışan personel tarafından sahiplenilmediği ve iç kontrol algısının yerleşmediği görülmektedir. Bakanlık'ta etkin bir iç kontrol sisteminin yerleştirilmesi için zamana ihtiyaç olduğu ve daha etkili önlemlerin uygulamaya konulması gerektiği söylenebilir.

## KAYNAKÇA

1. ÇALIŞMA GRUBU, Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri, (COBIT- Control Objectives For Information and Related Technology), Sürüm 1.0.Türkiye Bilişim Derneği, Kamu-BİB, Kamu Bilişim Platformu X, 2008.
- ACAR, İlker, Türk Hukuku ve Avrupa Mevzuatı Yönünden İç Kontrol Süreci, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2009.
- ACAR, Pınar, Avrupa Birliği ve Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kon-.pdf?0>, (Erişim Tarihi:21.11.2015).
- ACAR, Şafak Birol, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Mali Hizmetler Birimleri”, İç Kontrol Bülteni, Sayı:1, 2008.
- ACINDI, Alper, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- AĞDENİZ, Serkan, “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl:9, Sayı:33, Temmuz-Eylül, 2006.
- AKÇAKANAT, Özen, Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2011.
- AKÇIL, Mustafa, “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:54, Yaz 2007.  
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/54/5.html>.  
(Erişim Tarihi: 05/04/2016).
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

- AKKOÇ, Mehmet, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Müzelerin Finansman Sorunu ve Çözüm Yolları, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2010.
- AKSOY, Tamer, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Anatik Bir İnceleme”, Mali Çözüm Dergisi, S:73, Ağustos- Eylül 2005.
- AKSOY, Mehmet, Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008.
- AKTÜRK, Güsel, İç Kontrol Etkinliği Üzerinde Yönetim Bilgi Sistemlerinin Rolü, Yalova Üniversitesi, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Yalova, 2015.
- AKYEL, Recai, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi, Cilt:17 Sayı:1, 2010.
- ALİKADIOĞULLARI, Arzu, Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması: Maliye Bakanlığı Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011.
- ARCAGÖK, M.Sait- Bahadır, YÖRÜK, Esin, ORAL- Umut, KORKMAZ, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler”, Bütçe Dünyası, Sayı:18, 2004.
- ARSLAN, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, Maliye Dergisi, S:145, 2004.
- ATAOĞLU, Bilge Terken, Performans Denetiminde Bütçe Kurgusunun Kamuda Kurumsal Kültüre Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010.
- AYTAÇ, Alp, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2014.

- BAKKAL, Hakan- Alper KASIMOĞLU, “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “Coso ve Coco Modeli””, Mevzuat Dergisi, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2012.
- BASKICI, Çiğdem, İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012.
- BAŞBAKANLIK MÜSTEŞARLIĞI, Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1, Ankara, 2003.
- BAYRAKTAR, Ahmet, Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ, 2007.
- BİLGE, Gökhan, Bankalar Açısından Risk Yönetiminin Önemi ve Basel-II Sürecinin Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2011.
- BİLGE, Semih- Murat, KİRACI, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- BOZKURT, Mehmet, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, Dış Denetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010.
- BÜMKO, İç Kontrol: COSO Hakkında, <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>. (Erişim Tarihi:20.11.2015).
- BÜYÜKÇOBAN, Atilla, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda İç Kontrol Sistem, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.
- CAN, Esin Nesrin, Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2014.

- CANDAN, Ekrem, “Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III)”, Mali Hukuk Dergisi, Yıl:24, Sayı:141, 2009.
- CELEP, Hatice, Kamu Sektöründe Performans Yönetimi ve Ölçümü, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010.
- COMMUNICATION OF THE EUROPEAN COMMISSION, Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework, Brussels, 2007,  
<https://www.maliye.gov.tr/Internal%20Control/European%20Union%20Internal%20Control%20Standarts.pdf>. (Erişim Tarihi: 24.01.2016).
- COSO, Internal Control Integrated Framework, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission. [www.coso.org](http://www.coso.org). (Erişim Tarihi: 12.10.2015)
- COSO, Internal Control: Integrated Framework American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey, 1990.
- COSO, Issues Updated Internal Control-Integrated Framework and Related Illustrative Documents, Altamonte Springs, 2013.
- COSO, About Us, <http://www.coso.org/aboutus.htm>. (Erişim Tarihi: 14.01.2016).
- ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI, İç Kontrol El Kitabı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:3, Ankara, Ağustos 2013.
- ÇETİN Özbek, İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 2012.
- ÇİÇEK, Benek, İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye’deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2004.
- ÇOĞURCU, Cemalettin, “Stratejik Planlama, Stratejik Yönetim ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğünde Sosyal Yardım Politikalarına Yönelik Gerçekleştirilen Projeler”, Yardım ve Dayanışma, Cilt:1, Sayı:2, Temmuz- Aralık 2010.

- ÇOLAK, Hacı Bayram, “5018 Sayılı Kanuna Göre Ön Mali Kontrol, Kapsamı, Yetkililer ve Sonuçları”,  
<http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/82-makale26>.  
 (ErişimTarihi:10.01.2016).
- DEDE, Zehra Tamay, COSO Tabanlı Denetim Tekniğinin Bankacılık Sektöründe Hazine Süreci Uygulama Önerisi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2014.
- DEMİRBAŞ, Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4,Sayı:7, Bahar 2005/1.
- DEMİREL, Demokaan, Performans Esaslı Bütçe ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Sayı 1, Haziran 2015.
- DEMİRHAN, Nazife, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Yönetim Sistemi: :Maliye Bakanlığı Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans, Isparta, 2011.
- DENİZ, Fatma, Riske Dayalı Finansal İç Kontrol Sistemi ve Bir Model Önerisi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2013.
- DENİZ, Nuray, KİMK Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Eğitim Faaliyetleri, Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, İç Kontrol Bülteni, Sayı:1, Ankara, 2008.
- DOĞMUŞ, M. Didem, Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2010.  
<http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Avrupa%20Birli%C4%9Finde%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Sistemi.pdf>  
 . (Erişim Tarihi: 22.01.2016).
- DOKUYUCU, Demet, İç Kontrol, Kalite Yönetim Sistemi ve EFQM Mükemmellik Modelinin İncelenmesi, Analiz Edilmesi ve Değerlendirilmesi: Mersin Üniversitesi Örneği, Mersin Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mersin, Mart 2014.

- DPT, 9. Kalkınma Planı (2007-2013), 24/04/2006 tarihli ve 26215 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayı.
- DPT, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Klavuzu, Ankara, 2006, [http://www.ksu.edu.tr/depo/duyuru\\_belge/Kamu\\_Idareleri\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Klavuzu\\_2.\\_Surum\\_1605251443591123.pdf](http://www.ksu.edu.tr/depo/duyuru_belge/Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Klavuzu_2._Surum_1605251443591123.pdf), (Erişim Tarihi: 12.05.2006).
- DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.
- DUMAN, Ömer, “Kamuda İç Denetim, Türkiye İç Denetim Enstitüsü”, İç Denetim Kongresi, İstanbul, 17 Kasım 2006.
- DUMAN, Songül, İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.
- DURAN, Erdal, Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanları Araştırma Raporu, Ankara, 2013.
- DURNA, Ufuk- Veysel, EREN, “Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:35, Sayı:1, 2002.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Kamu Bütçesi, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- EFE, Şeref, “Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunları”, Sayıştay Dergisi, Sayı:87, 2012.
- ERCİNLER, Sercan, Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.
- ERDOĞAN, Simay, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Kontrol Modeli Önerisi, T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjoktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara, 2009.
- ERKAN, Mehmet-Serkan, ÖZDEMİR-Mehtap, KARAKOÇ, “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C.X II,S,I, 2010.



ERSÖZ, Necla, Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Yönetici Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi, Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 2012.

ERÜZ, Ertan; “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, 20.

Türkiye Maliye Sempozyumu: “Türkiye’de Yeniden Mali

Yapılanma”, Pamukkale Üniversitesi İİBF, Denizli, 23-27 Mayıs

2005, <http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5019,eeruzmakale1pdf.pdf?0>,

(Erişim Tarihi:25/01/2016).

ERZURUM, Mustafa, Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistemi ve SWOT Analizi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

ESKİŞEHİR DEFTERDARLIĞI, İç Kontrol Şematik Anlatımı,

<http://www.eskisehirdefterdarligi.gov.tr/files/EKO2/anlat%C4%B1m.pdf>. (Erişim Tarihi: 05/06/2016).

EUROPEAN COMMISSION, Welcome to the World of PIFC, Brussels, 2006,

[http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf).(Erişim Tarihi: 20.01.2016)

GAO, Standards for Internal Control in the Federal Government, United States,

1999. <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>, (Erişim Tarihi:03/03/2016).

GENÇ, F. Neval, “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:23, 2009.

GÖNÜLAÇAR, Şener, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:130-131, 2007.

GÜL, Serdar Kenan, “Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verilebilirlik”, Polis Bilimleri Dergisi, Cilt:10 (4), 2008.

- GÜLEÇ, Sabri, Harcama Yetkilisinin 5018 Sayılı Kanuna Göre Kamu Zararından Doğan Sorumluluğu: Adnan Menderes Üniversitesi Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2014.
- GÜNER, M. Fatih, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, Maliye Dergisi, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009.
- GÜNEY, Adem, İşletmeler İç kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- GÜREDİN, Ersin, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997.
- HASTÜRK, Mesut, Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/4.1-Stratejik-Planlama-ve-Performans-Esasli%C4%B1-B%C3%BCt%C3%A7eleme2.pdf>. (Erişim Tarihi: 12.01.2016).
- INTOSAI, Membershit List, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>. (Erişim tarihi:10/01/2016).
- INTOSAI GOV 9100, Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretaria, Copenhagen, Denmark, 2004.
- İBİŞ, Cemal- Özgür, ÇATIKKAŞ, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, Nisan- Haziran 2012.
- İNCE, Serkan, Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrol Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.
- ERDOĞAN, İtibar, “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Bütçe Dünyası, Sayı: 24, Cilt:2, 2007.
- KALKINMA BAKANLIĞI, Kamuda Stratejik Yönetim Çalışma Grubu Raporu, Onucu Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara, 2015.

- KALKINMA BAKANLIĞI, Kamuda Stratejik Yönetim, Hakkımızda,  
<http://www.sp.gov.tr/tr/html/16/Hakkimizda/>, (Erişim Tarihi:  
 21/12/2015).
- KARA, Ömer, Bankalarda Operasyonel Risk, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler  
 Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- KARAKUŞ, Gülşah, 5018 Sayılı Kanun ile Yönetişim İlke ve Esasları Çerçevesinde  
 Kamu Hizmetlerinin Sunumu, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme  
 Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010.
- KARASU, Mithat Arman- Murat, DEMİR, “Stratejik Planlama, Performans Esaslı  
 Bütçeleme ve Büyükşehir Belediyelerde Uygulamalar”, Süleyman  
 Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C:17, S:3, 2012.
- KAYAHAN, Cantürk, “Türev Piyasa Krizleri ve Barings Örneği”, Afyon Kocatepe  
 Üniversitesi, İİBF. Dergisi, C:VIII, S:2, 2006.
- KAYIM, Ali, “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel  
 Gelişimi”, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:19, 2006.
- KAYIM, Ali, İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin  
 Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi,  
 Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı,  
 Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005.
- KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset  
 Matbaacılık, İstanbul, 2004.
- KESİK, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında  
 ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli  
 Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:9, 2005.
- KESİK, Ahmet, “Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden  
 Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”,  
 Sosyoekonomik, Cilt:1, Sayı:1, 2005.
- KESİK, Ahmet, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması,  
 Dünyadaki Gelişmeler Işığında Türk Mali Yönetiminin Yeniden  
 Yapılandırılması, 5018 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi ve Yeni  
 Bütçeleme Anlayışının Türkiye’de Uygulanabilirliği, Beta Yayınları,  
 İstanbul, 2005.

- KESİK, Ahmet, Türkiye’de Yeni Bütçeleme Süreci, Dış Denetim, Ankara, 2010.
- KILINÇ, Kamil, Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2010.
- KIR, Hüseyin, “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde İç Kontrol, Mahalli İdarelerde Gelenek Nokta ve Çözüm Önerileri”, Mali Hukuk Dergisi, S:141, 2009.
- KOÇ, Gürkan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun’un Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik Anlayışı: Antalya Su Atıksu İdaresi Genel Müdürlüğü Örnek Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010.
- KOÇAK ŞEN, İlknur, İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar’da Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon, 2008.
- KORKMAZ, Zühal, COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2011.
- KORKMAZ, Zühal, COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayınlanmamış Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2011.
- KÖMÜRCÜLER, Emin, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’unda Küreselleşme İzleri”, H.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:259, Sayı: 1, 2011.
- KULAK, Fatih, Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2009.

KURNAZ, Ersin, İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2013.

MALİYE BAKANLIĞI, Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.

MALİYE BAKANLIĞI, Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 31.12.2005 tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete 4. Mükerrer Sayı.

MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol, [www.maliye.gov.tr/Sayfalar/IcKontrol.aspx](http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/IcKontrol.aspx). (Erişim Tarihi: 02/02/2016).

MALİYE BAKANLIĞI, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 18/02/2006 tarih ve 26084 Sayılı Resmi Gazete, 2006/9972 Bakanlar Kurulu Kararı.

MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol Eğiticilerin Eğitimi, Kitabı”<https://www.sgb.gov.tr/SiteAssets/Lists/MansetListesi/EditForm/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20E%C4%9Fiticilerin%20E%C4%9Fitimi-Kitap.pdf>. (Erişim Tarihi: 05/04/2016)

MALİYE BAKANLIĞI, Kamu İç Kontrol Rehberi (Taslak). <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704.pdf.pdf?0>. (Erişim Tarihi:12/12/2015).

MALİYE BAKANLIĞI, Misyon ve Vizyon, <http://www.maliye.gov.tr/sayfalar/MisyonVeVizyon.aspx>. (Erişim Tarihi:20/04/2016).

MALİYE BAKANLIĞI, Kamu İç Kontrol Standartları, 26.12.2007 tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete.

MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Ankara, 2014,

<http://www.sgb.gov.tr/SiteAssets/Lists/MansetListesi/NewForm/MB%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20%C4%B0zleme%20ve%20De%20Ferlendirme%20Rehberi.pdf>. (Erişim Tarihi:03/03/2016).

MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı,

<https://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/EylemPlani.aspx?RootFolder=%2FKontrol%20Eylem%20Plan%2FMB%20Eylem%20Planlar%C4%B1&FolderCTID=0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B&View={8A7ACD54-8B2E-45C8-B428-50A8A1C389D3}>. (Erişim Tarihi: 05/03/2016).

MALİYE BAKANLIĞI, 2013-2017 Maliye Bakanlığı Stratejik Planı,

<https://www.maliye.gov.tr/Documents/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202013-2017%20Stratejik%20Plan%C4%B1.pdf>. (Erişim Tarihi:04/04/2016)

MALİYE BAKANLIĞI, Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,

[http://www.eskisehirdefterdarligi.gov.tr/files/EKO2/ust\\_yoneticiler\\_icin\\_rehber.pdf](http://www.eskisehirdefterdarligi.gov.tr/files/EKO2/ust_yoneticiler_icin_rehber.pdf). (Erişim Tarihi: 03/03/2016).

MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 tarih ve 26040 Resmi Gazete 3. Mükerrer Sayısı.

MARSHALL, A. Geiger-Steven M. COOPER- Edmund J. BOYLE, “Internal Control Components: Did COSO Get It Right?”, The CPA Journal, Vol:74, No:1, January 2004.

MCNALLY, J. Stephen, The 2013 COSO Framework&SOX Compliance, One Approach to An Effective Transition, Strategic Finance, COSO, 2013.

MCNALLY, J. Stephen, “Control Self-Assessment: Everbody Pitching in with Internal Controls”, Pennsylvania CPA Journal, Volume:78, Issue:3, Philadelphia, 2007.

- MOELLER, Robert R., Wiley Corporate F&A : Executive's Guide to COSO Internal Controls : Understanding and Implementing the New Framework, John Wiley & Sons, Incorporated. Somerset, NJ, USA, 2013.
- MUTLU, Ayşegül, “Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Maliye Bakanlığının Merkezi Uyumlaştırma Görevi, Maliye Bakanlığı, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi”, İç Kontrol Bülteni, Sayı:1, 2008.
- NARDEMİR, M. Seda, İç Kontrol Yapısının Kurumsal Yönetim İle İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.
- NEZİROĞLU, İrfan, “Önsöz”, Şeffaf ve Hesap Verilebilirlik Sempozyumu, TBMM, Ankara, 25 Haziran 2012, [https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu\\_yonetimi\\_sempozyumu.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu_yonetimi_sempozyumu.pdf) (Erişim Tarihi: 01.05.2016).
- POLAT, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 49, Ankara, 2003.
- O’LEARY, Conor, Errol, ISELİN, Divesh SHARMA, “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors’ Evaluations of Internal Control”, Pacific Accounting Review, Vol: 18, Issue:2, 2006.
- ONUR, Ayşenur, Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Avrupa Birliği Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010.
- ORAL, Esin, Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2005.
- ÖKSÜZ, Fuat, “İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Paralel Oturum III: “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı?”, İstanbul, 12-13 Ekim 2009.
- ÖNDER, Mehmet Fahrettin, Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, Ankara, 2008.

- ÖZ, Ahmet Emre, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırılması Olarak Analizi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Ankara, 2008.
- ÖZBEK, Mahmut Burak, A Survey On The Effectiveness Of Internal Control Systems In Turkish Banking Industry, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.
- ÖZEL, Kamile, İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2007.
- ÖZEN, Gamze, İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010.
- ÖZEN, Ümit, Kamu Kurumlarında İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Önce Kalite, İstanbul, 2011.
- ÖZEREN, Baran (Çeviren), İç Kontrol Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması, Sayıştay, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara, 2012.
- ÖZŞAHİN, Filiz, Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2011.
- PEHLİVANLI, Davut, Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.
- PERRY, William- Pete, WAMER, "The Quantitative Assesment of Internal Control", Internal Auditor, Cilt: 62, Sayı:2, 2005.
- 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM KONTROL KANUNU, 24/12/2003  
Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.
- SALTIK, Nihal, İç Kontrol Standartları, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, 2007.



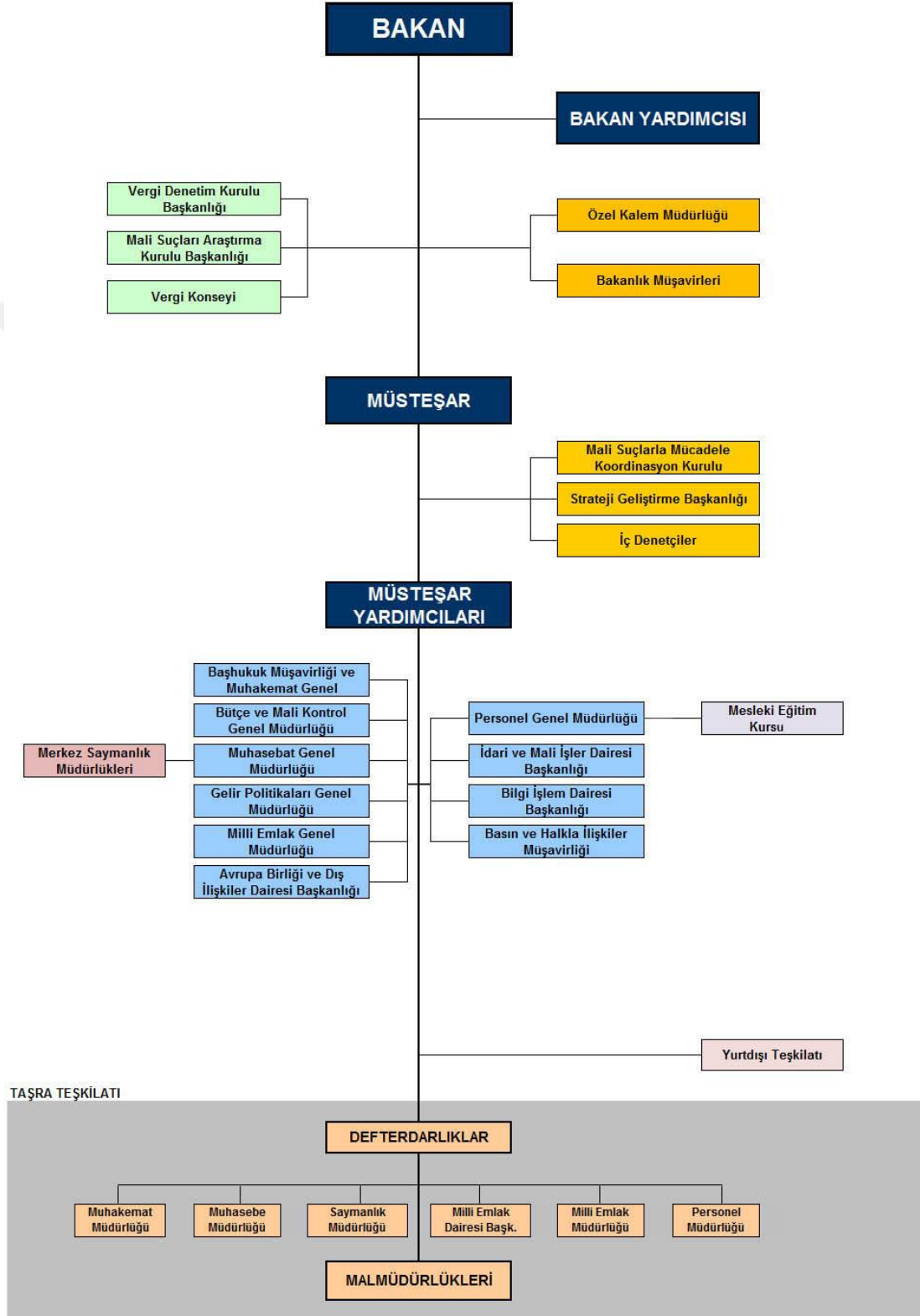
- SARAÇ, Osman, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 149, 2005.
- SARI, Aslı, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.
- SOYLU, Hüseyin, İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2010.
- SÖYLER, İlhami, “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü”, Sayıştay Dergisi, Sayı:87, 2012.
- SÜMER, Ebru, Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2010.
- ŞAFAKLI, Okan Veli, “KKTC ve AB’de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi”, İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Türk Dünyası Kırgız- Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Akademik Bakış Dergisi, Sayı:20, Mayıs-Haziran 2010.
- ŞAHİN, Ümit, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi”, KMU İİBF Dergisi, Yıl:10, Sayı:15, 2008.
- ŞIK, Serhat, Bankacılıkta İç Kontrol Sistemleri ve Sonuçları, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı Taslağını Değerlendirmek Üzere Kurulan Komisyon Raporu, Ankara, 2002.  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/33KMYMKKomRap.pdf>, s.4, (Erişim Tarihi: 13.01.2016).
- TANER, Ahmet, Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme”, Sayıştay Dergisi, Sayı:83, Ankara, 2011.

- TEKİN, Tanın, Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- TEMEL, Reşat, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Mali Otomasyonun Etkinliği Sosyal Güvenlik Kurumu Uygulama Örneği, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Tezi, Ankara, 2015.
- TOGAY, Selahattin, “Enron Hikayesi ve Enron Şirketi Belgeseli”, <http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron-hikayesi-belgeseli.html>, (Erişim Tarihi: 04/05/2016).
- TOPÇU, Mustafa Kemal, Kamuda İç Kontrol Sistemi, <http://icdenetim.saglik.gov.tr/dosya/1-91592/h/kamuda-ic-kontrol-sistemi.pdf>. (Erişim Tarihi:26/12/2015).
- TÜREDİ, Hasan, GÜRBÜZ, Filiz ve ALICI, Ümmügülsüm, “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt:11, Sayı:42, 2014.
- UZUNAY, Vildan, , COBIT( Control of Objectives for Informations and Related Techonology). İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2007.
- WALKER, Dawid M, “Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı”, Çeviren: Müslüm PARLAK, Sayıştay Dergisi, Sayı:58, Temmuz-Eylül 2005.
- YAMAN, Adem, “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:138, 2008.
- YAVUZ, Efsan, Yeni Kamu Maliye Yönetimi Anlayışına Göre Stratejik Plan-Bütçe İlişkisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Aralık 2011.
- YAĞCI, Suzan, İşletmelerde İç Kontrol Sistemininİncelenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- YILANCI, F. Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.Baskı, Detay Yayıncılık. Ankara, 2015.

## EKLER

## Ek 1: Maliye Bakanlığı Organizasyon Şeması

## MALİYE BAKANLIĞI MERKEZ VE TAŞRA TEŞKİLATI



## Ek 2: MB Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı

### 1- KONTROL ORTAMI

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
KOS1	<b>Etik Değerler ve Dürüstlük:</b> Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.								
KOS 1.1	İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Üst Yöneticiler için İç Kontrol Rehberi, 11/05/2009 tarih ve 17 No'lu Bakanlık İç Kontrol Onayı Hizmet İçi Eğitim Genelgesi (İç kontrol konusu dahil edildi) Kariyer meslek mensuplarının eğitim konularına iç kontrol konusunun eklendiği Bakanlık Makamı Onayları İç Kontrol ve Risk Yönetimi konulu bilgilendirme konferansları İç Kontrol Genelgeleri İç Kontrol Kararlılık Beyanları İç Kontrol Broşürleri Birim internet/intranet sayfalarında iç kontrol sekmeleri İç Kontrol Eğitici Sertifikaları İç Kontrol Eğitim Sunumları	1.1.1	Birim yöneticisi tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı" yayınlanması ve 3 aylık periyodlarla izlenmesi	Tüm Birimler		Yönetim Kararlılık Beyanı	Ocak 2016	
			1.1.2	Birimlerdeki iç kontrol eğitimcilerinin sayılarının birimlerin ihtiyaçlarına göre artırılması ve tüm eğitimcilere belirli konularda uygulamalı eğitimler verilmesi	SGB	Tüm Birimler	Sertifika	Mart 2016	
			1.1.3	Eğitici havuzundaki iç kontrol eğitimcilerine etkili sunuş teknikleri eğitimi verilmesi	PERGEN	Tüm Birimler	Sertifika	Mayıs 2016	
			1.1.4	İç kontrol eğitimi alan eğitimcilerin bir program dahilinde belli konularda birimlerinde eğitim vermesi	Birim İç Kontrol Eğitimcileri		Eğitim Katılımcı Listeleri	Ağustos 2016	
			1.1.5	İç kontrol konulu seminer/ konferans/ toplantı düzenlenmesi	SGB		Toplantı Sunumu	Eylül 2016	
			1.1.6	İç Kontrol Eylem Planı uygulamalarının Üst Yönetici başkanlığında birim yöneticileri ile değerlendirilmesi	Üst Yönetim	SGB	Toplantı Tutanağı	Aralık 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.

KOS 1.2	İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdır.	657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (md.10 )				-	-	Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.	
KOS 1.3	Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.	Anayasanın ilgili hükümleri (md.10,129,137), 657 sayılı Kanun, 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5018 sayılı Kanun, 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Genelgeleri ve İlke Kararları, Kurul Genelgeleri ve İlke Kararları, 2005/28 Etik Komisyonu Kurulmasına Dair Bakanlık Genelgesi, MB Etik Komisyonu ile Kararları ve imzalanmış etik sözleşmeleri. MAYEM "Etik Eğiticilerin Eğitimi" Atama ve görevde yükselme eğitimi konuları içerisinde etik mevzuatı bulunmaktadır. Etik Davranış İlkeleri ve Etik Kültürün Yerleştirilmesi e-broşürü Birim internet/intranet sayfalarında etik sekmeleri Etik konferansları	1.3.1	Etikle ilgili belirli bir konuda yılda bir kez geniş katımlı çalıştay/konferans düzenlenmesi	PERGEN	Bakanlık Etik Komisyonu	Katılımcı Listesi / Sunum	Mayıs 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.

KOS 1.4	Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 5176 sayılı Kanun, 4982 sayılı Kanun, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, MB 2013-2017 Stratejik Planı, Yıllık Performans Programı, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, İç Kontrol Güvence Beyanı, Mali Durum ve Beklentiler Raporu, Dernek ve Vakıflara Yapılan Yardımlar, Yedek Ödenekten Yapılan Aktarmalar, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları Hazırlama Klavuzu/Broşürü						Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 1.5	İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.	657 sayılı Kanun (md.7,10), 5018 sayılı Kanun (md. 34), Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik, Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik, Etik kurallara ilişkin düzenlemeler, Kamu Konutları Yönetmeliği, Kamu Hizmet Standartları, Kamu Hizmet Envanteri Personel Memnuniyet Anketi	1.5.1	Gizliliğe dayalı "Personel Memnuniyeti Anketi" yapılması ve anket sonuçları dikkate alınarak, gerekli iyileştirmelerin yapılmasına yönelik eylem planını da içeren bir öneri raporu hazırlanması	PERGEN	Tüm Birimler	*Personel Memnuniyeti Anketi *Öneri Raporu *Eylem Planı	Haziran 2016  Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür. Gerekli iyileştirmelerin yapılmasına yönelik olarak bir alt komisyon kurulacak ve bu komisyonun hazırlayacağı eylem planı ve uygulama sonuçları İYK'ya sunulacaktır.

KOS 1.6	İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.	5018 sayılı Kanun, İç Kontrol Güvence Beyanı, İdare Faaliyet Raporu, Performans Programı, Resmi İstatistik Programı, e-Bütçe, SGB.net, KBS, EBYS İşlem Süreçleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>KOS2</b>	<b>Misyon, organizasyon yapısı ve görevler:</b> İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.								
KOS 2.1	İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (md.1, 2), Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2013-2017 MB Stratejik Planı, Bakanlık Misyonu (İnternet Sayfasında)							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 2.2	Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.	178 sayılı KHK, Birim yönetmelikleri, 2013-2017 MB Stratejik Planı, Performans Programı, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Birim Yönergeleri, Görev Dağılım Çizelgesi							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 2.3	İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler, Organizasyon Şeması, Görev Tanım Rehberleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

KOS 2.4	İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.	178 sayılı KHK, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, İdare Teşkilat Şeması, Birim Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 2.5	İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.	178 sayılı KHK, Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, Kesin Hesap Kanunu, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Birim portalları, Birim Yönergeleri, Görev Çakışmaları Tespit ve Değerlendirme Raporu	2.5.1	Bakanlık misyonunun daha etkili bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak üzere "Görev Çakışmaları Tespit ve Değerlendirme Raporu" ile belirlenen hususlar da dikkate alınarak "Bakanlık Teşkilat Kanun Tasarısı Taslağı" hazırlanması	PERGEN	Tüm Birimler	Bakanlık Teşkilat Kanun Tasarısı Taslağı	Kasım 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
KOS 2.6	İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.	Hassas Görev Belirleme Broşürü, Birim Hassas Görevler Listeleri, Hassas Görev İşlem Süreci Akış Şemaları							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 2.7	Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.	Birim Yönergeleri, Operasyonel Planlar (İş Planları) İşlem Süreçleri	2.7.1	Yöneticiler tarafından verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik olarak EBYS'de gerekli düzenlemelerin yapılması	MGM	Tüm Birimler	EBYS İzleme Modülü	Mart 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			2.7.2	2017 yılı iş planlarının hazırlanması	Tüm Birimler		İş Planları	Aralık 2016	
<b>KOS3</b>	<b>Personelin yeterliliği ve performansı:</b> İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.								



KOS 3.1	İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler, Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik, MB Norm Kadro Çalışmaları Raporu	3.1.1	İnsan kaynakları yönetimine geçiş süreçlerinin geliştirilmesi ve personel performansının ölçülmesine yönelik olarak öneriler geliştirmek üzere oluşturulan çalışma grubunun eylem planını da içeren bir öneri raporu hazırlaması	PERGEN	İlgili Birimler	*Öneri Raporu *Eylem Planı	Haziran 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
KOS 3.2	İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler, Maliye Bakanlığı Personeli Atama ve Görevde Yükselme Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik, 83\6854 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kabul edilen Devlet Memurları Eğitimi Genel Planı, Mesleki Eğitim Kursu Yönergesi Birim Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 3.3	Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler, Maliye Bakanlığı Personeli Atama ve Görevde Yükselme Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik, 83\6854 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kabul edilen Devlet Memurları Eğitimi Genel Planı, Mesleki Eğitim Kursu Yönergesi							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

KOS 3.4	Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler, Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik , 83\6854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kabul edilen Devlet Memurları Eğitimi Genel Planı, Mesleki Eğitim Kursu Yönergesi	3.4.1	3.1.1'de öngörülen eylem gerçekleştirilirken bu şarta yönelik düzenlemelere de yer verilmesi					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
KOS 3.5	Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.	178 sayılı KHK (ek madde 26), Maliye Bakanlığı Yıllık Hizmet İçi Yıllık Eğitim Planları, Kariyer Meslek Gruplarına İlişkin Yönetmelikler							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 3.6	Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.		3.6.1	3.1.1'de öngörülen eylem gerçekleştirilirken bu şarta yönelik düzenlemelere de yer verilmesi					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
KOS 3.7	Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.	657 sayılı Kanun (md. 64, 122)	3.7.1	3.1.1'de öngörülen eylem gerçekleştirilirken bu şarta yönelik düzenlemelere de yer verilmesi					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.

KOS 3.8	Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirme, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.	657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik, 83\6854 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kabul edilen Devlet Memurları Eğitimi Genel Planı, Mesleki Eğitim Kursu Yönergesi	3.8.1	3.1.1'de öngörülen eylem gerçekleştirilirken performans değerlendirilmesine yönelik şartlara da yer verilmesi					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
<b>KOS4</b>	Yetki Devri: İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.								
KOS 4.1	İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.	178 sayılı KHK (md. 40 ), 17/08/2009 ve 20/08/2009 tarihli Bakanlık Makamı Yetki Devri Onayları, İşlem Süreçleri, Birimiçi Yetki Devri Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 4.2	Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.	5018 sayılı Kanun, 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun, 659 sayılı KHK, 178 sayılı KHK (md. 9, 40), Harcama Yetkilileri Hakkında Tebliğ (1 ve 2 seri no'lu),							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 4.3	Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.	Harcama Birimleri Görev Dağılım Onayları, 17/08/2009 ve 20/08/2009 tarihli Bakanlık Makamı Yetki Devri Onayları, Yetki Envanteri,							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KOS 4.4	Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.	23/03/2011 tarihli Yetki ve İmza Devrine İlişkin Genelge							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

KOS 4.5	Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.	4.5.1	Yetki devredene, yetki devredilen personel tarafından rapor sunulabilmesi amacıyla EBYS'nin teknik olarak hazırlanması	MGM		EBYS Yetki Devri Raporlama Modülü	Mart 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
---------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----	--	-----------------------------------	-----------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- RİSK DEĞERLENDİRME

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
RDS5	<b>Planlama ve Programlama:</b> 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.								
RDS 5.1	İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.	5018 sayılı Kanun, Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2013-2017 MB Stratejik Planı, İç Kontrol Genelgesi, Stratejik Plan Hazırlama Broşürü,							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
RDS 5.2	İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi, Bütçe ve Performans Programı ile Kesin Hesap ve Raporlama İşlemleri Yönergesi, Yıllık Performans Programları, Performans Programı Hazırlama Broşürü, Yıllık İzleme ve Değerlendirme Raporu (Performans Programı)							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

RDS 5.3	İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.	Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Bütçe Çağrısı, Bütçe Hazırlama Rehberi, 2013-2017 MB Stratejik Planı, Yıllık Performans Programları, İdare Bütçesi (Performans Esaslı Bütçe) Maliye SGB.net, e-bütçe, Maliye Bakanlığı'nda Performans Esaslı Bütçeleme: İnceleme ve Değerlendirme Raporu							Program bütçe uygulamaların a geçildiğinde bu şarta ilişkin eylem öngörülebektir.
RDS 5.4	Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.	5018 sayılı Kanun, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Operasyonel Planlar, Üç Aylık İzleme ve Değerlendirme Raporları (Operasyonel Plan)							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
RDS 5.5	Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.	2013-2017 MB Stratejik Planı, Yıllık Performans Programları, Maliye SGB.net izleme değerlendirme modülü, Operasyonel Planlar							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
RDS 5.6	İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.	2013-2017 MB Stratejik Planı, Yıllık Performans Programları, Performans Programı Hazırlama Broşürü							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>RDS6</b>	<b>Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi:</b> İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.								
RDS 6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	5018 sayılı Kanun (md. 63, 64 ), İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 20/7/2010 tarihli ve 2010/2 sayılı Hizmet İçi Eğitim Genelgesi, PERGEN'in 20/07/2010 tarihli ve	6.1.1	1.1.5'daki eylem gerçekleştirilirken risk konusunun da ele alınması					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama
			6.1.2	Bakanlık üst yönetimince "MB Risk Strateji Belgesi"nin oluşturularak yürürlüğe konulması	Üst Yönetim	SGB	MB Risk Strateji Belgesi	Temmuz 2016	

		15664-15665 sayılı yazısı, Kariyer meslek mensuplarının eğitim konularına risk konusunun eklenmesiyle ilgili Bakanlık Makamı Onayları, MB Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi, Operasyonel düzey risk eylem planları, Yöneticiler için İç Kontrol ve Risk Yönetimi konulu bilgilendirme konferansları sunumları MB Risk Strateji Belgesi (Taslak) Stratejik Risk Eylem Planı (Taslak)	6.1.3	MB stratejik risklerinin belirlenmesi	Üst Yönetim	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Temmuz 2016	konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			6.1.4	Yöneticiler için Risk Yönetimi Çalıştayı yapılması	Tüm Yöneticiler	SGB	Çalıştay Dokümanları	Nisan 2016	
			6.1.5	Performans (birim düzeyi) risklerinin belirlenmesi	Tüm Yöneticiler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Ağustos 2016	
			6.1.6	Birimlerin operasyonel (alt birim düzey) hedeflerinin değerlendirilip karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mayıs 2016	
RDS 6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.		6.2.1	MB stratejik risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Temmuz 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			6.2.2	Performans risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Ağustos 2016	
			6.2.3	Birimlerin operasyonel risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mayıs 2016	
RDS 6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.		6.3.1	MB stratejik risk eylem planı hazırlanması	Üst Yönetim	SGB	MB Stratejik Risk Eylem Planı	Temmuz 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			6.3.2	Performans risk eylem planları hazırlanması	Tüm Birimler	SGB	Performans Risk Eylem Planı	Ağustos 2016	
			6.3.3	Operasyonel risk eylem planları hazırlanması	Tüm Birimler	SGB	Operasyonel Risk Eylem Planları	Mayıs 2016	

### 3- KONTROL FAALİYETLERİ

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
KFS7	<b>Kontrol stratejileri ve yöntemleri:</b> İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.								
KFS 7.1	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 vb.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 4353 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi, Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi İşlem Süreçleri	7.1.1	Stratejik riskler için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Üst Yönetim	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Temmuz 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			7.1.2	Performans riskleri için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Ağustos 2016	
			7.1.3	Operasyonel riskler için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mayıs 2016	
KFS 7.2	Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.



KFS 7.3	Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.	5018 sayılı Kanun, 2886 sayılı Kanun, 4706 sayılı Kanun 2489 sayılı Kefalet Kanunu (8. md.), 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkındaki Kanun, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun taşınmaz zilyedliğine karşı yapılan tecavüzü men eden hükümleri 178 sayılı Kanun Hükümünde Kararname, Taşınır Mal Yönetmeliği (32.md.), Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (518. md.), Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik												Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 7.4	Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.	5018 sayılı Kanun												Bu şarta yönelik, etkin Risk Yönetimine geçilmesi sonrasında değerlendirme yapılacaktır.
KFS8	<b>Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi:</b> İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.													

KFS 8.1	İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.	5018 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanun, 178 sayılı Kanun Hükümünde Kararname, Birim ve İdare Faaliyet Raporları, Performans Programı, Maliye SGB.net,say2000i,KBS,İşlem Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 8.2	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.	5018 sayılı Kanun, İhale Mevzuatı, 178 sayılı KHK, Muhasebe Yönetmelikleri, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği,							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 8.3	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.	Taşınır Mal Yönetmeliği, Maliye SGB.net harcama modülü, say2000i, İşlem Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>KFS9</b>	<b>Görevler ayrılığı:</b> 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.								
KFS 9.1	Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.	5018 sayılı Kanun, İhale Mevzuatı, 657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Harcama Yetkilileri Hakkında 1 ve 2 nolu Tebliğler, Faaliyet Görev Çakışmaları Tespit Raporları (Birimler ve Bakanlık düzeyinde)							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

KFS 9.2	Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.	5018 sayılı Kanun, İhale Mevzuatı, 657 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği, Maliye Bakanlığı Personelinin Yer Değiştirme Suretiyle Atanmalarına İlişkin Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>KFS10</b>	<b>Hiyerarşik kontroller:</b> Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.								
KFS 10.1	Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanun, 659 sayılı KHK, 2489 sayılı Kefalet Kanunu, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik, Resmî Yazışmalarda Uygulanacak Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 10.2	Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.	5018 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanun, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 3628 sayılı Kanun, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun, 4982 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, 5176 sayılı Kanun, 659 sayılı KHK, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>KFS11</b>	<b>Faaliyetlerin sürekliliği:</b> İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.								

KFS 11.1	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 alınmalıdır.	657 sayılı Kanun, Maliye Bakanlığı Vekalet, Tedvir ve Görevlendirmenin Usulü Hakkında Genelge, Görev Tanım Rehberleri, İşlem Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 11.2	Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.	5018 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanun (md. 86 ), Maliye Bakanlığı Vekalet, Tedvir ve Görevlendirmenin Usulü Hakkında Genelge, Yan Ödeme Kararnamesi, Maliye Bakanlığı Personeli Görevde Yükselme, Unvan Değişikliği ve Atama Yönetmeliği							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 11.3	Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 657 sayılı Kanun, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, Devlet Memurlarının Çekilmelerinde Devir ve Teslim Süreleri Hakkında Yönetmelik, Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Esas ve Usulleri, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (md. 520, 521) Taşınır Mal Yönetmeliği, Hassas Görev Broşürü, Görev Tanım Rehberleri, Birim Yönergeleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>KFS12</b>	<b>Bilgi sistemleri kontrolleri:</b> İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.								
KFS 12.1	Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	ISO 27001 Sertifikası, ISO 17799 Sertifikası, TSE 27001 Sertifikaları							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

KFS 12.2	Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.	<p>BÜMKO: ISO 27001 sertifikası alınmış olup, Genel Müdürlük uygulamalarında ilgili güvenlik standartları uygulanmaktadır. e-bütçe sisteminde; sistem yöneticisi, kurum kullanıcı yöneticisi, kurum kullanıcısı ve diğer kullanıcı tanımlamaları yapılmıştır. Her kullanıcının iş gereksinimlerine ve kendi şifresine göre yetkilendirmeleri farklı düzeydedir. Ayrıca, loglama mekanizmaları ile merkezi izleme standardı ve politikaları belirlenmiştir.</p> <p>MASAK: Bilgi sistemlerine veri ve bilgi girişi, verilerin saklanması, bunlara erişim yetkileri ile denetim standart ve politikaları belirlenerek iş gereksinimlerine göre yetkilendirme yapılmaktadır. Bu çerçevede loglama mekanizmaları ile merkezi izleme standardı ve politikaları belirlenmiştir.</p> <p>MUHASEBAT: ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi sertifikası alınarak Bilişim Sistemleri Dairesi'nde çalışmakta olan servisler ve sunulan hizmetlerde belirli güvenlik standartları uygulanmaktadır. Sistem odasında bulunan tüm cihazlarda yapılan değişiklikler ve diğer kullanıcı aktiviteleri merkezi loglama altyapısı ile kayıt altına alınmaktadır. Kurumumuz bünyesinde çalışmakta olan sistemlere ve yazılımlara olan erişimler için kullanıcı bazlı farklı seviyelerde yetkilendirmelerle yapılmaktadır.</p> <p>MİLE: Bilgi sistemine veri girişleri ve yetkili girişleri ve yetkili personel belirlenmektedir.</p> <p>PERGEN:</p>							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
----------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--	--	---------------------------------------------------------------------

		<p>PEROP'ta veri ve bilgi girişi ile sorgulama ekranları ayrıştırmış üst yönetim için personel bilgi sistemi oluşturulmuştur.SGB: Yönetici ve kullanıcı tanımlamaları yapılmıştır. Her kullanıcının kendi şifresine göre yetkilendirmeleri farklı düzeydedir.BAHUM portal ve METOP: Yönetici ve kullanıcı tanımlamaları yapılmıştır. Her kullanıcının kendi şifresine göre yetkilendirmeleri farklı düzeydedir.VDK: VDKBİS,ISO 27001 Sertifikası, ISO 17799 Sertifikası,TSE 27001 Sertifikaları,</p>							
KFS 12.3	İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.	ISO 27001 Sertifikası, ISO 17799 Sertifikası, TSE 27001 Sertifikaları,							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

## 4- BİLGİ VE İLETİŞİM

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma grubu üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
BİS13	<b>Bilgi ve iletişim:</b> 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.								
BİS 13.1	İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.	Bakanlık İnternet Sitesi, Maliye.net, telefon, faks ve e-posta sistemleri, 2009/1 160 sayılı Bilgi Notuna İlişkin Genelge (MUHASEBAT: say2000i, KBS, çağrı merkezi, Lotus. MİLE:MEOP, CBS (coğrafi bilgi sistemi), YDS (döküman yönetim sistemi), MİLE intranet, MİLE.net. BAHUM: bahum portal, hukuk bilişim sistemi, METOP, BBS. MASAK: elektronik döküman yönetim sistemi, bilgilendirme toplantıları, İnternet sayfası, extranet. BÜMKO: Genel Müdürlük İnternet Sitesi, e-bütçe, intranet, SGB: SGB.net, çağrı merkezi, EBYS PERGEN;PEROP							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 13.2	Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 13.3	Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, İç Kontrol Güvence Beyanları, Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hk.Yönetmelik, Kesin Hesap Kanunu							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

BİS 13.4	Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.	Maliye SGB.net, e-bütçe, say2000i, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Maliye Bakanlığı Performans Esaslı Bütçesi, KBS							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 13.5	Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ve personelin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.	Birimlerin otomasyon sistemleri (Maliye SGB.net, KBS, METOP, MEOP, PEROP, e-bütçe, EBYS, Eğitim Yönetim Bilgi Sistemi)	13.5.1	Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek şekilde bütünleşik bir yapıda tasarlanan modüler yönetim bilgi sistemi oluşturulması	SGB	Tüm Birimler	Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi	Aralık 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
BİS 13.6	Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	İç Kontrol Kararlılık Beyanı	13.6.1	Birim yöneticileri tarafından 'Yönetim Kararlılık Beyanı'nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere alt birim yöneticileri ile yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler		Toplantı Tutanakları	Ocak 2016 Temmuz 2016	Toplantılar yılın başında bilgilendirme yıl ortasında izleme ve değerlendirme amacıyla yapılacaktır.
			13.6.2	Alt birim yöneticileri tarafından 'Yönetim Kararlılık Beyanı'nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere birimindeki personeliyle yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler		Toplantı Tutanakları	Ocak 2016 Temmuz 2016	Toplantılar yılın başında bilgilendirme yıl ortasında izleme ve değerlendirme amacıyla yapılacaktır.
BİS 13.7	İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.	4982 sayılı Kanun , 3071 sayılı Kanun, Devlet Memurlarının Şikayet ve Müracaatları Hakkında Yönetmelik,outlook sistemi, portallar, çağrı merkezleri, Kamu Denetçiliği Kurumu,Birim İç Genelgeleri, Personelle yapılan toplantı tutanakları							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.



<b>BİS14</b>	<b>Raporlama:</b> İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.								
BİS 14.1	İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.	5018 sayılı Kanun (md. 10), MB 2013-2017 Stratejik Plan, Yıllık Performans Programları, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 14.2	İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.	5018 sayılı Kanun (md. 30 ), Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, Birim ve İdare Faaliyet Raporu, Kamu Hesapları Bülteni, Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 14.3	Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.	5018 sayılı Kanun (md. 41), Birim ve İdare Faaliyet Raporu, MB Faaliyet Raporları Hazırlama Broşürü, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 14.4	Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.	5018 sayılı Kanun, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik (md 10), Yatay ve dikey raporların birimler içindeki akışının belirlendiği birim onayları							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>BİS15</b>	<b>Kayıt ve dosyalama sistemi:</b> İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.								
BİS 15.1	Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.	Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü'nün Standart Dosya Planı, Birimlerin evrak otomasyon sistemleri							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

		(EBYS, MASAK: elektronik döküman yönetim sistemi,)							
BİS 15.2	Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.	Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü'nün Standart Dosya Planı, Birimlerin evrak otomasyon sistemleri (EBYS, MASAK: elektronik döküman yönetim sistemi)	15.2.1	2.7.1'de öngörülen eylem gerçekleştirilirken bu şartı sağlayacak düzenlemelerin de yapılması					Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
BİS 15.3	Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.	Otomasyon sistemlerinde var olan kişisel şifreler, kullanıcı hesapları ile gizlilik gerektiren dosya ve belgelerin saklanması için Bakanlık Genelgesi, MB İMİD Evrak Talimatnamesi, MB Kontrollü Evrak İşlem Yönergesi, 28.07.2003 tarihli ve 5522 sayılı evrak havale işlemleri konulu Genel Yazı							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 15.4	Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.	Başbakanlık Standart Dosya Planı Genelgesi 2005/7, Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Elektronik Belge Standartları Genelgesi (2008/16),EBYS							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 15.5	Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.	Başbakanlık Standart Dosya Planı Genelgesi 2005/7, Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Elektronik Belge Standartları Genelgesi (2008/16), EBYS							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 15.6	İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dökümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.	Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Birim Fiziki Arşivleri, EBYS							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

<b>BİS16</b>	<b>Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi:</b> İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmaktadır.								
BİS 16.1	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.	657 sayılı Kanun, 3071 sayılı Kanun, 3628 sayılı Kanun, 4483 sayılı Kanun, 4982 sayılı Kanun, 5176 sayılı Kanun, 5237 sayılı Kanun, Devlet Memurlarının Şikayet ve Müracaatları Hakkında Yönetmelik, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Broşürü	16.1.1	"Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri Broşürü"ntün revize edilmesi	BAHUM	BUMKO	Revize Broşür	Haziran 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
BİS 16.2	Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
BİS 16.3	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırimcı bir muamele yapılmamalıdır.	Anayasa (md. 25, 125, 129 ), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3628 sayılı Kanun (md. 18), 5237 sayılı Kanun, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

## 5- İZLEME

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
İS17	<b>İç kontrolün değerlendirilmesi:</b> İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.								
İS 17.1	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi	17.1.1	Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberinin güncellenmesi	SGB		*Üst Yönetici Onayı *Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi	Haziran 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.
			17.1.2	İç kontrol eylem planları ile uygulamaya konulan İşlem Süreçleri, İşlem Yönergeleri, Birim Yönergeleri ve eki Görev Dağılım Çizelgeleri, Birim Misyon ve Vizyonları, Hassas Görev Listeleri, ISO Sertifikaları, Yatay ve Dikey Rapor Akış Onayları gibi mekanizmaların güncel tutulduğu bilgisinin yılda bir kez SGB'ye bildirilmesi	Tüm Birimler	Güncelleme Bildirim Yazısı	Aralık 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.	
İS 17.2	İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.	MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Kontrol Özdeğerlendirme Anketi, Kontrol Özdeğerlendirme Çalıştayı Risk Yönetimi Anketi Risk Çalıştayı							Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

İS 17.3	İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.	MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, Kontrol Özdeğerlendirme Anketleri, Kontrol Özdeğerlendirme Çalıştayları, Risk Yönetimi Anketi Risk Çalıştayları								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
İS 17.4	İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi, İç Denetim Raporları, Dış Denetim Raporları								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
İS 17.5	İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.	MB İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi, MB Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi								Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
<b>İS18</b>	<b>İç denetim:</b> İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.									
İS 18.1	İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.	Maliye Bakanlığı İç Denetim Yönergesi, İç Denetim Plan ve Programı, İç Denetim Broşürü, Kamu İç Denetim Rehberi, Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi, İç Denetim Kalite Güvence Geliştirme Programı	18.1.1	İç denetçi sayısının artırılması	Üst Yönetici İç Denetim Birimi	PERGEN	Atama Kararları	Temmuz 2016	Bu şart için mevcut durumda belirtilen mevzuat ve düzenlemeler bulunmakla birlikte uygulama konusunda makul güvence sağlanabilmesi amacıyla eylem öngörülmüştür.	
			18.1.2	İç denetim programlarında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ağırlık verilmesi	İç Denetim Birimi		2016 Yılı İç Denetim Programı	Ocak 2016		
			18.1.3	İç denetim programları kapsamında birimlerde iç kontrole yönelik de denetimler yapılması ile birimlere iç kontrol konusunda danışmanlık yapılması	İç Denetim Birimi		*Denetim Raporları*Danışmanlık Raporları	Kasım 2016		

İS 18.2	İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Denetim Rehberi, MB İç Denetim Birimi Yönerge Taslağı	18.2.1	İç denetim raporları uyarınca denetlenen birimler tarafından yapılacak işlemler hakkında takip edilecek yöntem ve işleyişin açıklanması	İç Denetim Birimi	Maliye Bakanlığı İç Denetim Yönergesi	Temmuz 2016	Bu şarta yönelik olarak mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.
---------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------	---------------------------------------	-------------	---------------------------------------------------------------------

**EK-3: Maliye Bakanlığı Taşra Birimlerinde Uygulanan İç Kontrolün Durumu**

<b>MALİYE BAKANLIĞI, TAŞRA BİRİMLERİ OLAN DEFTERDARLIKLARIN WEB SAYFALARINDA İÇ KONTROLE YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALARLA GENEL BİR BAKIŞ (01/06/2016)</b>						
<b>DEFTERDARLIK BİRİMİ</b>	<b>İKEP YAYINLADI MI?</b>	<b>BİRİM YÖNERGESİ</b>	<b>İŞLEM YÖNERGESİ</b>	<b>İŞLEM SÜREÇLERİ</b>	<b>İÇ FARKINDALIK KOMİSYONU</b>	<b>TEŞKİLAT ŞEMASI</b>
ADANA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
ADIYAMAN DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
AFYONKARAHİSAR DEFTERDARLIĞI	WEB SİTESİNE ULAŞILAMAMIŞTIR.					
AĞRI DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
AKSARAY DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
AMASYA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
ANKARA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	VAR	VAR
ANTALYA DEFTERDARLIĞI	WEB SİTESİNE ULAŞILAMAMIŞTIR.					
ARDAHAN DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
ARTVİN DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
AYDIN DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	VAR	VAR	YOK	VAR
BALIKESİR DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	VAR	VAR	YOK	YOK
BARTIN DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
BATMAN DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
BAYBURT DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
BİLECİK DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	YOK	YOK	VAR
BİNGÖL DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	VAR
BİTLİS DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
BOLU DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR

	İKEP YAYINLADI MI?	BİRİM YÖNERGESİ	İŞLEM YÖNERGESİ	İŞLEM SÜREÇLERİ	İÇ FARKINDALIK KOMİSYONU	TEŞKİLAT ŞEMASI
<b>BURDUR DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	YOK	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>BURSA DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>ÇANAKKALE DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>ÇANKIRI DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>ÇORUM DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>DENİZLİ DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	YOK	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>DİYARBAKIR DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
<b>DÜZCE DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	YOK	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>EDİRNE DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>ELAZIĞ DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	YOK	YOK	YOK	YOK
<b>ERZİNCAN DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>ERZURUM DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>ESKİŞEHİR DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
<b>GAZİANTEP DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>GİRESUN DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
<b>GÜMÜŞHANE DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>HAKKARİ DEFTERDARLIĞI</b>	VAR	VAR	YOK	YOK	YOK	YOK
<b>HATAY DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>İĞDIR DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
<b>ISPARTA DEFTERDALIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>İSTANBUL DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
<b>İZMİR DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
<b>KAHRAMANMARAŞ DEFTERDARLIĞI</b>	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK



	İKEP YAYINLADI MI?	BİRİM YÖNERGESİ	İŞLEM YÖNERGESİ	İŞLEM SÜREÇLERİ	İÇ FARKINDALIK KOMİSYONU	TEŞKİLAT ŞEMASI
KARABÜK DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	HAYIR
KARAMAN DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	YOK
KARS DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
KASTAMONU DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
KAYSERİ DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
KIRIKKALE DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
KIRKLARELİ DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	VAR
KIRŞEHİR DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
KİLİS DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
KOCAELİ DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
KONYA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
KÜTAHYA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
MALATYA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
MANİSA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
MARDİN DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
MERSİN DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
MUĞLA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
MUŞ DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
NEVŞEHİR DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
NİĞDE DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
ORDU DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
OSMANİYE DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
RİZE DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR

	İKEP YAYINLADI MI?	BİRİM YÖNERGESİ	İŞLEM YÖNERGESİ	İŞLEM SÜREÇLERİ	İÇ FARKINDALIK KOMİSYONU	TEŞKİLAT ŞEMASI
SAKARYA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
SAMSUN DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
ŞİRT DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	YOK
SİNOP DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
SİVAS DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
ŞANLIURFA DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	YOK
ŞIRNAK DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	YOK
TEKİRDAĞ DEFTERDARLIĞI	VAR	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
TOKAT DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
TRABZON DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	YOK
TUNCELİ DEFTERDARLIĞI	WEB SİTESİNE ULAŞILAMAMIŞTIR.					
UŞAK DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR
VAN DEFTERDARLIĞI	WEB SİTESİNE ULAŞILAMAMIŞTIR.					
YALOVA DEFTERDARLIĞI	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
YOZGAT DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	YOK	VAR	YOK	VAR
ZONGULDAK DEFTERDARLIĞI	YOK	VAR	VAR	VAR	YOK	VAR

**NOT:** Defterdarlık bünyesinde iç kontrole yönelik çeşitli faaliyetler tüm defterdarlıkların web sayfalarında gözükmesine rağmen defterdarlıklar için yapılmasına ihtiyaç duyulan en önemli uygulamalar ele alınmıştır.

## **ÖZGEÇMİŞ**

### **KİŞİSEL BİLGİLER**

**Adı Soyadı** : Yılmaz ÇALIŞKAN

**Doğum Yeri** : MUĞLA

**Doğum Yılı** : 1983

**Medeni Hali** : EVLİ

**Ünvanı** :Defterdarlık Uzmanı

### **EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER**

**Lise** **1997-2001** : YUNUS EMRE ANADOLU ÖĞRETMEN LİSESİ

**Lisans** **2002-2007** :BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ, İKTİSADİ İDARİ  
BİLİMLER FAKÜLTESİ, İŞLETME

**Yabancı Dil** : İNGİLİZCE

### **MESLEKİ BİLGİLER**

**2010- :** MALİYE BAKANLIĞI, MUĞLA  
DEFTERDARLIĞI, FETHİYE MİLLİ EMLAK  
MÜDÜRLÜĞÜ