

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

Kamil KILINÇ

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ
UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Yrd. Doç. Dr. Celalettin GÜNGÖR

KIRIKKALE – 2010

Eşim ve Oğluma

**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

Kamil KILINÇ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş “KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ” başlıklı tez Kamu Yönetimi Bilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı
Yrd.Doç.Dr. Celalettin GÜNGÖR

Jüri Üyesi

Yrd.Doç.Dr. Refik YASLIKAYA

Jüri Üyesi

Yrd.Doç.Dr. Hasan YAYLI

Tez Savunma Tarihi

ÖZET

KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamil KILINÇ

Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Haziran 2010

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Celalettin GÜNGÖR

Küresel ekonomide gerçekleşen değişimler sonucunda bu sürecin getirdiği koşullar faaliyetlerin artmasına ve tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan hakim olamamalarına sebep olmuştur. Dolayısıyla varlıkların hata veya hile yoluyla kaybını önlemek için işletmelerde iç kontrol yapısının kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu sistemin uygulayıcıları her kademedeki işletme çalışanlarından meydana gelmektedir.

Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde özel sektör işletme yöntemlerinin kamuya aktarılması sonucu gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi alanında iç kontrol yapıları oluşturulmaya başlanmıştır. Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol sistemi kamu yönetimi alanına girmiştir.

5108 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil mevzuat hükümleri ile getirilen kamuda iç kontrole ilişkin düzenlemelerin, yeterince anlaşılmadığı ve sistemin başarıya ulaşması için önemli engeller olduğu gözlemlenmektedir. İç kontrol sisteminin yeni kamu mali yönetimi içindeki yeri ve önemi, kamu kuruluşları ve kamuoyu tarafından yeterince kavranabilmiş değildir.

Bu bağlamda, çalışma ile genel olarak iç kontrol sistemi, Kanunda öngörülen iç kontrol sistemi ve uygulamayı etkileyen faktörler değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu mali yönetimi, iç kontrol, iç kontrol sistemini etkileyen faktörler.

ABSTRACT

ASSESSMENT OF THE FACTORS AFFECTING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF PUBLIC ADMINISTRATIONS

The conditions set out the results of the changes that have occurred in the global economy have brought about the fact that the activities have been increased and top managements have not been able to master the entire business organization directly. Therefore, in order to prevent the loss of assets due to error or fraud, it is needed to establish the internal control structure in companies. The practitioners of this system are composed of business employees at all levels.

Within the framework of the new public management methods, internal control structures have been initiated in the field of public administration in developed countries as a result of the fact that the management approach of private sector has been transferred to public administrations. In our country, Turkey, internal control system has entered in the field of public administration thanks to the Public Financial Management and Control Act No. 5018.

However, it is observed that the regulations about internal control introduced by Law No. 5018 and the secondary legislation have not been understood and adopted as much as desired and there exists significant obstacles for the system to be accomplished completely. The position, theme and importance of the internal control systems in the new public financial management have not been comprehended adequately.

In this context, the internal control systems as a general concept, internal control system prescribed in the law and the factors affecting the applications have been evaluated in detail.

Key words: Public financial management, internal control, the factors affecting the internal control system

KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ ” adlı çalışmamı, ilmi ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin bibliyografyada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

...../06/2010

Kamil KILINÇ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	IV
ABSTRACT	VI
KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA	VII
TABLO DİZİNİ	XII
ŞEKİL DİZİNİ	XIII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ	2
1.1. Kamunun Rolünün Yeniden Tanımlanması ve Kamu Mali Yönetimi Reformu	2
1.1.1. Kamu Yönetimi ve Yeniden Düzenleme Gerekсинimi	2
1.1.2. Kamu Yönetiminin Yeniden Tanımlanması	5
1.1.3. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı	6
1.2. Kamu Yönetimi Reformunu Doğuran Nedenler	7
1.2.1. Üç Açık	7
1.2.1.1. Bütçe Açığı	8
1.2.1.2. Performans Açığı	8
1.2.1.3. Güven Açığı	9
1.2.2. Değişim İhtiyacı	9
1.2.3. Yönetimden Beklentilerin Artması	9
1.2.4. Gelişen Yeni Yönetim Anlayışı	10
1.2.5. Uluslararası Örgütlerden Gelen Baskılar	11
1.2.6. Ekonomik Krizler	12
1.2.7. Örgütlerin Doğasından Kaynaklanan Değişim İhtiyacı	12
1.3. Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu	13
1.3.1. Türkiye’de Kamu Yönetiminde Reform Gerekсинimi	13
1.3.2. Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu Girişimleri	13
1.3.2.1. Neumark Raporu	14
1.3.2.2. Barker Raporu	14
1.3.2.3. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)	15
1.3.2.4. İdari Reform Danışma Kurulu Raporu	15
1.3.2.5. Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)	16
1.4. Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları ve Ülke Örnekleri	17

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri	17
1.4.2 Yeni Zelanda	20
1.4.3. İngiltere.....	22
1.4.4. Fransa.....	26
1.4.5. Güney Kore.....	27
1.4.6. Japonya	29
1.5. Kamu Yönetimi Reformunun Yansıması Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı.....	31
İKİNCİ BÖLÜM	34
2. İÇ KONTROL TEORİK ÇERÇEVESİ VE TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL	34
2.1. İç Kontrol Kavramı.....	34
2.2. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi	38
2.2.1. COSO'nun Kuruluşu ve Gelişimi	40
2.2.2. Sarbanes Oxley Yasası (SOX).....	42
2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	43
2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları.....	43
2.3.1.1. İşletmelerin Varlıklarını Korumak	44
2.3.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak	45
2.3.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak.....	45
2.3.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak	46
2.3.1.5. Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak.....	46
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları.....	46
2.4. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sınırları	48
2.5. İç Kontrol Sisteminde Kontrol Türleri.....	49
2.5.1. Yönetimsel Kontroller	49
2.5.2. Muhasebe Kontrolleri	50
2.6. İç Kontrollerin Sınıflandırılması	51
2.6.1. Önleyici (Preventive) Kontroller	51
2.6.2. Ortaya Çıkarıcı (Detective) Kontroller	51
2.6.3. Yönlendirici (Directive) Kontroller	52
2.6.4. Telafi Edici (Compensating) Kontroller.....	52
2.7. İç Kontrol Sistemleri ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller	52
2.7.1. COSO Raporuna Göre İç Kontrol (COSO Modeli)	53
2.7.1.1. Kontrol Ortamı.....	54
2.7.1.2. Risk Değerlendirme.....	55
2.7.1.3. Kontrol Faaliyetleri	56
2.7.1.4. Bilgi ve İletişim.....	58
2.7.1.5. İzleme	59
2.7.2. COCO Modeli	60

2.7.2.1. Amaç Kriteri	61
2.7.2.2. Sorumluluk Kriteri	61
2.7.2.3. Yeterlilik Kriteri	62
2.7.2.4. Gözetim ve Öğrenme kriteri	62
2.7.3. e-SAC Modeli	62
2.7.4. COBIT Modeli	63
2.7.5. İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması	64
2.8. İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar	66
2.8.1. Üst Yönetim	66
2.8.2. Diğer Çalışanlar	67
2.8.3. İç Denetim	67
2.8.4. Kurum Dışı Gruplar	68
2.9. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması İçin Ön Koşullar	68
2.9.1. Üst Yönetim Desteği	68
2.9.2. Organizasyonel Yapı	69
2.9.3. İç Denetim	69
2.10. İç Kontrolün Kamu Yönetimine Uygulanması	70
2.10.1. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ve Kamu İç Kontrol Standartları	71
2.10.1.1. İç Kontrolün Tanımı	72
2.10.1.2. İç Kontrolün Özellikleri	72
2.10.2. İç Kontrolün Unsurları	75
2.10.2.1. Kontrol Ortamı	76
2.10.2.2. Risk Değerlendirmesi	78
2.10.2.3. Kontrol Faaliyetleri	80
2.10.2.4. Bilgi İletişim	82
2.10.2.5. İzleme	83
2.10.3. Hedeflerle İç Kontrol Unsurlarının İlişkisi	84
2.10.4. Avrupa Birliğinde İç Kontrol	85
2.10.4.1. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi	86
2.10.4.2. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Unsurları	86
2.10.4.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları	88
2.10.5. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde İç Kontrol	91
2.10.5.1. Almanya Kamu Mali İç Kontrol Sistemi	91
2.10.5.2. Polonya İç Kontrol Standartları	92
2.10.5.3. Romanya İç Kontrol Standartları	93
2.11. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Tasarlanması	94
2.11.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanundaki Eksiklikler	95
2.11.2. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Tasarlanması: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	99
2.12. Kamu Mali Yönetimi Alanında Ulusal ve Uluslararası Taahhüt ve Yükümlülükler	99
2.12.1. Ulusal Taahhütler	99
2.12.2. Uluslararası Taahhüt ve Yükümlülükler	100
2.12.2.1. IMF Stand-By Anlaşmaları Çerçevesindeki Taahhüt ve Yükümlülükler	100
2.12.2.2. AB'ye Uyum Çerçevesindeki Taahhüt ve Yükümlülükler	101
2.13. Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun Doğuşu	104
2.13.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Gerekçesi	106

2.13.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Amacı ve Kapsamı	106
2.13.3. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu ile Getirilen Yeni Anlayış	108
2.13.3.1. Mali Saydamlık	108
2.13.3.2 Hesap Verme Sorumluluğu	110
2.13.3.3. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme	110
2.14. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Kontrol	111
2.14.1. İç Kontrolün Tanımı	112
2.14.2. İç Kontrolün Amacı	112
2.14.3. Kontrolün Yapısı ve İşleyişi	113
2.14.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Tasarlanan İç Kontrol Sistemi	114
2.14.4.1. Mali Yönetim ve Kontrol	114
2.14.4.2. İç Denetim	115
2.14.4.3. Merkezi Uyumlaştırma	116
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	118
3. KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ	118
3.1. Araştırma ile İlgili Genel Bilgiler.....	118
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	118
3.1.2. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları	118
3.2. Araştırmanın Yöntemi	119
3.2.1. Metodoloji	119
3.2.2. Örneklem ve Veri Toplama Araçları	120
3.3. Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeler	120
3.3.1. Kurumsal Teknolojik Alt Yapı	120
3.3.2. Strateji Geliştirme Birimlerinin Yetkinliği ve Kurumsal Kapasite	122
3.3.2.1 Yetkinlik Boyutu	122
3.3.2.2. Kurumsal Kapasite Boyutu	125
3.3.3. Yasal Çerçeve	128
3.3.4. Stratejik Planlama İç Kontrol İlişkisi	129
3.3.5. İç Kontrol Farkındalığı	132
3.3.6. Kurum İçi ve Dışı İletişim	134
3.3.7. Yönetim Desteği	139
3.3.8. Merkezi Uyumlaştırma Birimi	141
3.3.9. Kurumsal Alışkanlıklar ve Değişime Karşı Direnç	142
SONUÇ VE ÖNERİLER	146
KAYNAKÇA	151
ÖZGEÇMİŞ	162
EK: ANKET FORMLARI	163

TABLO DİZİNİ

Tablo 1: İngiltere Kamu Hizmeti İlkeleri.....	25
Tablo 2: İngiltere Hasta Şartından Alıntılar	26
Tablo 3: İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması	65
Tablo 4:1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 sayılı	105
Tablo 5: Anket Uygulanan Kamu İdarelerinin Bütçe Türlerine Göre Dağılımı	119
Tablo 6: Web Sitesine Sahip Olma Durumu	121
Tablo 7:İntranete Sahip Olma Durumu.....	121
Tablo 8: Strateji Geliştirme Birimleri Personel Sayısı	124
Tablo 9:Kalite Yönetimi Konusundaki Çalışmalar	126
Tablo 10: Kalite Yönetimi Konusunda ki Çalışmaların Düzeyi	127
Tablo 11: Kurumların Sunduğu Ürün/Hizmetlerin Ölçülebilirliği.....	130
Tablo 12: Kurum Stratejik Planının Uygulanabilirliği	131
Tablo 13:Kurum İç Kontrol Ekibi Stratejik Planlama Ekibi İlişkisi	132
Tablo 14:İç Kontrole İlişkin İnanç Durumu.....	133
Tablo 15:Kurum Üst Yönetiminin İç Kontrol Farkındalığı	134
Tablo 16: Kurum Personeli İç Kontrol Farkındalığı.....	134
Tablo 17: Kurumun Personelinin Kurum Hakkında Görüşlerinin	135
Tablo 18: Personel Görüşlerinin Değerlendirilme Durumu.....	136
Tablo 19: Hizmet Faydalanıcıların Görüşlerinin Alınma Durumu	137
Tablo 20: Hizmet Faydalanıcılarının Görüşlerinin Değerlendirilme Durumu	138

ŞEKİL DİZİNİ

Şekil 1: COSO Piramidi.....	54
Şekil 2: COSO İzleme Süreci.....	59
Şekil 3: COCO Kontrol Süreci.....	61
Şekil 4: Kamu Kurumlarının Karşılaştıkları Bazı Tipik Riskler.....	80
Şekil 5: INTOSAI İç Kontrol Küpü.....	84
Şekil 6: Kamu İç Mali Kontrol Yapısı.....	114
Şekil 7: Personel Sayısı ve Niteliğine İlişkin Görüşler.....	125
Şekil 8: Yasal Çerçevenin Yeterliliği Durumu I.....	128
Şekil 9: Yasal Çerçevenin Yeterliliği Durumu II.....	129
Şekil 10: Kurum Personelinin Görüşlerinin Alınma Yöntemleri.....	136
Şekil 11: Hizmet Faydalanıcıların Görüşlerinin Alınma Yöntemleri.....	138
Şekil 12: Üst Yönetici Desteği.....	140
Şekil 13: Üst Yönetim Desteği.....	140
Şekil 14: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Rehberlik Durumu.....	142
Şekil 15: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu I.....	143
Şekil 16: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu II.....	144
Şekil 17: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu III.....	145

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.I.C.P.A	Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CICA	Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
COBİT	Bilgi Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları
COCO	Kanada İç Kontrol Modeli
COSO	Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu Sponsor Komitesi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı DPT
e-SAC	Elektronik Sistem Güvenliği ve Kontrol
IIA	İç denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Sayıştaylar Birliği
KİMK	Kamu İç Mali Kontrol Sistemi
MEHTAP	Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
NPR	Ulusal Performansın Değerlendirilmesi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
SAS	Denetim Standartları Açıklamaları
SEC	Sermaye Piyasası ve Borsa Kanununu Komisyonu
T.B.M.M	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKY	Toplam Kalite Yönetimi

TODAİE

Türkiye ve Ortadoğu Amme idaresi Enstitüsü'nün

YKA

Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

GİRİŞ

Bu çalışma ile, dünyada kamu yönetimi alanında yapılan reform çalışmaları bağlamında kamu yönetiminde iç kontrol sistemine geçiş ve iç kontrol sisteminin uygulamasını etkileyen faktörlerin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, reform gerekliliğini ortaya çıkaran nedenler, uluslararası alandaki gelişmeler, iç kontrol alanında Avrupa Birliği uyum çalışmaları kapsamındaki düzenlemeler ile iç kontrolün gelişiminden bahsedilmektedir. Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ülkemizde uygulamaya başlanan iç kontrol sistemine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasının nedenleri bu alandaki dünyadaki gelişmeler ile ülkemizdeki kamu yönetimi reform çalışmalarının geçmişi hakkında bilgi verilecektir.

İkinci bölümde, iç kontrol kavramının uluslararası düzenlemeler bağlamında teorik çerçevesi anlatılmaya çalışılmıştır.

Son bölümde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden tasarlanan kamu mali yönetiminin genel çerçevesi verilmiş ve Kanunla öngörülen iç kontrol sistemi değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ

1.1. Kamunun Rolünün Yeniden Tanımlanması ve Kamu Mali Yönetimi Reformu

1.1.1. Kamu Yönetimi ve Yeniden Düzenleme Gereksinimi

Yönetim olgusu, küçük büyük bütün gruplarda söz konusu olmaktadır. Yönetimi geniş anlamda ele aldığımız zaman, toplum içinde yaşayan herkesin yönetimle ve onun bazı sorunlarıyla iç içe olduğunu görebiliriz. Yönetim, içinde bulunduğumuz en küçük sosyal birim olan “aile”den başlayarak, en büyük siyasi otorite olan “devlet”e kadar, çeşitli aşama ve düzeylerde yürütülen faaliyetler bütününden oluşmaktadır.¹

Kamu Yönetimi Sözlüğünde Kamu Yönetiminin üç tanımı verilmektedir. Bunlardan ilki, “devlete ya da ona bağlı kuruluşlarda eylemde bulunan kişilerin ve kümelerin davranışlarıyla ilgili olan” ikincisi, “devletin amaçlarını gerçekleştirecek biçimde örgütlenmiş insan gücü ve araç-gereç ile bunların yönetimi” üçüncüsü, “kamusal siyasaların oluşturulmasında, siyasal karar organlarına teknik destek sağlayan ve bu siyasaları uygulayan örgütler bütünü” şeklinde tanımlanmaktadır.

Yönetim deyimi, kamunun faaliyetlerinde kullanıldığı gibi özel kesim faaliyetlerinde de kullanılır. Kamu Yönetimi ile özel yönetim süreçleri arasında elbette ki benzer nitelikler bulunabilir. Bunlar arasında en büyük benzerlikler, iki yönetim biçiminde de benzer yönetsel becerilere gereksinim duyulması ve her ikisinde de Anayasa ve yasal düzenlemelerle verilen yetkilere göre işlem yapılabilmesidir. Buradaki en önemli ayırım noktası ise kamu yönetiminin asıl amacının “kamu yararı” olduğudur.

¹ Eryılmaz, Bilal, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul 2000, s.5

Kamu yönetimi ile özel yönetim arasındaki başlıca farklılıklar²

Kamu Yönetiminde;

- kamu yararı ilkesi gözetilir,
- kar amacı güdülmez,
- uzun dönemli çıkarlar gözetilir,
- ulusal çıkarlar korunur,
- birey değil, topluluk ve topluluk çıkarı öne çıkar,
- sorunun çözümündeki taraf, başka devletler de olabilmektedir,
- çok sayıda personel ile çok farklı mekanlarda çalışmak söz konusudur,
- amacı gereği devletin yanındadır,
- taraflardan birisi devlettir,
- kazanç getirmeyen işlere de girilmek zorunludur,.

Kamu yönetimi bir anlamda da hükümet etmenin uygulama ya da işletme yönüdür, çünkü amacı kamuya ilişkin işleri mümkün olduğu kadar halkın arzuları ve zevkleri doğrultusunda verimli bir şekilde yerine getirmektir.³ Kamu örgütlerinin yaptığı her faaliyet halkı ilgilendirir, çünkü kamu örgütlerinin mali kaynakları vatandaştan toplanan vergilerdir ve vatandaşlar toplanan vergilerin nasıl kullanıldığını bilmek isterler. Kamu yönetimi kamuoyunun eleştirisine karşı hassastır bu da ,kamu yönetimini daha karmaşık hale getirir ve her zaman değişime ve gelişmeye açık olmasını gerektirir.

Ülkeler ve yönetimler var olduğundan beri zaman içerisinde yönetim alanında birtakım düzenlemelere gitmiştir. Bu düzenlemeler yapılırken geçmişten örnek alındığı

² Aksoy, A, Şinasi, **Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor ? Bir Durum Saptaması**, II. Kamu Yönetimi Forumu KAYFOR II, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Hacettepe Üniversitesi Hastaneleri Basımevi, Ankara 2004, s. 47

³ Polatoğlu, Aykut, **Kamu Yönetimi**, Metu Press Yayıncılık, Ankara 2001, s.50

gibi, diğerk ülkelerin yönetim sistemlerinden de yararlanılmıştır. Kamu Yönetimi kendisini günün şartlarına göre değiştirmek ve geliştirmek zorundadır. Bu değişim kamu yönetiminin etkinliğinde ve verimliliğinde de önemli rol oynar.

Yeni bir yüzyılın, dahası yeni bir bin yılın başlangıcının, bilim ve teknoloji yanında ekonomik ve siyasal alanda yaşanan köklü değişimlerle örtüşmesi, ulaşım, haberleşme ve teknoloji alanında yaşanan çok hızlı ve köklü gelişmeler yanında Sovyetler Birliği'nin dağılması ve Doğu Avrupa ülkelerinde yaşanan siyasal ve ekonomik sistem değişikliği gibi uluslar arası alanda derin izler bırakan değişimlerin yaşandığı bir dönemde kamu yönetiminde reform arayışlarının tekrar gündemde ön sıralara çıkması beklenen doğal bir gelişmedir.

Değişimin bir yaşam biçimine dönüştüğü günümüz dünyasında, değişim dinamikleri, başta yarışmacı sistemler olmak üzere, bütün kurumsal sistemleri daha etkin olmaya yönelmektedir. Biraz daha gerilerden izlese bile, kamu sektörü de bunlar arasındadır. Gerçekten de tüm sektörlerde kendisini gösteren değişim rüzgarı, kamu yönetimini de etkili olmaya zorlamaktadır.

Yönetimde reorganizasyon, yeniden düzenleme, yeniden yapılanma ve idari reform gibi değişik, ancak birbirine çok yakın kavramlarla anılandırılan sürekli yenilenme ile öz olarak daha hızlı, daha etkili ve daha verimli bir kamu yönetimi sisteminin kurulabilmesi amaçlanmaktadır. Gerçekten de kamu yönetimini yeniden düzenleme gereksiniminin gerisinde yatan temel neden; varolan sistemin işleyişinde beliren sorunları saptayarak; sistemi, öngörülen amaçları daha etkin ve ussal yollarla gerçekleştirilebilecek bir niteliğe kavuşturmak düşüncesine dayanmaktadır⁴.

Tüm bu değindiğimiz konular ışığında şu sonuç ortaya çıkmaktadır: Kamu yönetimi sisteminin toplumun gereksinimlerini karşılamada etkin bir araç durumuna dönüştürülebilmesinin başlıca koşulu; sistemin, gelişen ve değişen koşullara ayak uydurmasını sağlayıcı yönde sürekli yenilenmesidir.

⁴ TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor (KAYA)**, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası yayınları No:238 Ankara 1991, s.2

1.1.2. Kamu Yönetiminin Yeniden Tanımlanması

Kamu yönetiminin en önemli handikaplarından birisi sistemin yıllar içerisinde gelişen ve değişen koşullara ayak uyduramamasıdır. Yönetimin toplumun gereksinimlerini karşılama başarıyı yakalayabilmesi için sürekli değişen toplum ihtiyaçlarına karşılık çözüm üretebilmesi gereklidir.

Çeşitli dönemlerde yönetimde reorganizasyon, yeniden düzenleme, yeniden yapılanma ve idari reform gibi değişik adlar altında tanımlansa da reform çalışmalarının ana temeli sürekli yenilenme, daha hızlı, daha etkili ve daha verimli bir kamu yönetimi sisteminin kurulabilmesidir. Ancak bunlardan kamu yönetiminde yapılan köklü değişimi ifade etmek üzere “idari reform” kavramı ön plana çıkmış ve daha sıklıkla kullanılır olmuştur. Günümüzde kullanılan “yeniden yapılanma” kavramını Tutum’un da ifade ettiği gibi, “idari reform” kavramıyla eş anlamlı olarak kullanmak mümkündür⁵.

Kamu yönetimi anlamında son on yıllarda dünya ölçeğinde önemli dönüşümler gerçekleşmektedir. Bu değişim süreci sadece teknik bir takım düzenleme çalışmaları olmamış yönetimin yapısını da sorgulayan ve yeniden yön vermeye çalışan yaklaşımlar olmuştur.

Özellikle 1970’li yıllarda başlayan ve yeni yüzyıla birlikte olgunlaşan süreçle birlikte keynezyen yaklaşım ve klasik refah devleti anlayışı önemli oranda terk edilmiş, ekonomi teorisinde liberal yaklaşım güç kazanmıştır.⁶ Bu kapsamda devletin ekonomideki rolü de sorgulanmaya başlanmış, yönetim çarpıklıklarının rekabet gücü üzerinde önemli etkisi olduğu kabul edilmiştir. Özel sektörün dinamizmi ve kaynak tahsisindeki rasyonel çözümlerini vurgulayan liberal yaklaşım; devletin ekonomideki rolünün sınırlandırılması söylemi, hakim olmaya başlamıştır.

⁵ Tutum, Cahit, **Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, TESEV Yayınları No: 3, Ankara 1994, s.66.

⁶ Dinçer, Ömer ve Yılmaz, Cevdet, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Başbakanlık 2003, s.21

1.1.3. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

1970'lerin ekonomik krizi ile birlikte geleneksel kamu yönetimi Hood'un değişiyile "imparatorluğunu yitirmiş" ve liberal politikalarla çözüm, küçük devlet, güçlü piyasa olarak tanımlanmıştır. Devletin yeni tanımı, üstlendiği ekonomik ve toplumsal işlevlerden geri çekilerek sadece hukuk ve düzenin devamını sağlamak olarak yapılmıştır. Böylece yönetimin siyasetle olan ilişkisi yeniden koparılmış, işletmecilik kavramları kamu yönetimine girmiştir. Kamunun etkili ve verimli olabilmesi için işletmecilik alanının kavramlarının kamu yönetimine aynen ihraç edilmesi gerektiği savunulmuştur⁷.

Bu yeni yönetim anlayışının yönetim bilimine girişi ise Amerika Birleşik Devletleri ve Avustralya'da ki yönetimi reorganize etme çalışmaları ile olmuştur.⁸

Bunalımdan kurtulma düşüncesiyle birlikte, özellikle 1980'li ve 1990'lı yıllarda özel sektör kuruluşlarına egemen olan değerler ve uygulamalar kamu sektörüne aktarılmaya başlanmıştır. Bu akım Hood'a göre yeni kamu işletmeciliği (The New Public Management) olarak adlandırılmaktadır⁹. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı (YKA), kamu yönetiminin ve kamu faaliyet alanının özellikle ekonomik nitelikli olanlardan başlayarak küçültülmesi ve daraltılmasını, ve daraltılan kamu faaliyet alanlarının kamu işletmeciliği anlayışı içinde yönetilmesini savunmaktadır.

1970'lerde temelleri atılan YKA öncelikle reform sorununa yönelik olarak İngilizce konuşan ülkelerde, yani ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda'da başlayıp, sonra diğer ülkelere doğru etki alanını genişletmiştir. Bu model, değişik ülkelerde değişik isimler almış olmakla birlikte temel elementlerinden çok fazla bir sapma olmamıştır¹⁰.

⁷ Gürpınar, Cansu, **Kamu İşletmeciliği**, Kamu Yönetimi Çalışmaları Disiplin Sorunları, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2003, s.158

⁸ Barzelay, Michael, **Origins Of The New Public Management**, An International View From Public Administration/Political Science, New Public Management, Ed: Kate Mclaughlin an Even Ferlie, Chapter 2, s. 17

⁹ Demokaan, Demirel, **Kamusal Retorikte Yeni Trend : Yeni Kamu Yönetimi.**, Sayıştay Dergisi 2005, sayı 58, s. 106

¹⁰ Kutlu, Önder, **Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye'de Kamu Reformu ve Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi**, Nobel Yayınları Ankara 2002, s. 45

Sözgelimi, Amerika’da “Hükümetin Yeniden Keşfi” (Reinventing Government) , İngiltere’de “Gelecek Adımlar Acente Reformu” (Next Steps Agencies Reform), Kanada’da “Vizyon 2000” YKA’nın uygulamaları şeklinde algılanmıştır.¹¹ Küreselleşme ile birlikte, küreselleşmenin araçları olarak nitelendirilebilecek olan uluslararası kuruluşların da desteği ve çabaları ile İngilizce konuşan ülkelerde ortaya çıkan YKA, zamanla çok geniş alanlara ulaşmıştır.

YKA, işletme yönetiminden oldukça etkilenmiş, benzer kavramları kullanmıştır. İşletme yönetimi, kamu yönetimindeki gibi, sadece kuralların uygulanması, planların yapılması, insan kaynaklarının etkin kullanılması, performans değerlendirme ve yapılan işlerden sorumluluk alma gibi birçok fonksiyonu içermektedir.

YKA’nın önemli bir özelliği de ortaya çıktığı ilk andan itibaren, gelişimini devam ettiren bir model olması yönüyle statik modellerden farklılık arz etmesidir.

1.2. Kamu Yönetimi Reformunu Doğuran Nedenler

Her ülkenin kendi öznel koşulları gereği reformu doğuran nedenlerin farklılıklar göstermesi tabiidir. Ancak yine de reform arayışlarına yol açan nedenlerin derecesi farklı olmakla birlikte benzer koşullar sonucunda ortaya çıktığı söylenebilir.

Aşağıda son dönemde kamuda yönetim reformunu önemli bir ihtiyaç haline getiren unsur yedi başlık altında toplanmıştır.

1.2.1. Üç Açık

Kamu yönetiminde reform arayışlarına yol açan nedenlerin derecesi her ülkede farklı olmakla birlikte temelde benzer koşullar sonucunda ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlardan ilk açık bazen kısaca üç açık (three deficits) diye ifade edilen olgudur. İlk açık bütçe açığı ikinci açık güven açığı (trust deficit) son açık ise performans açığıdır

¹¹ Kutlu, s. 46

(performance deficit)¹². Bu açıkların ortaya çıkma süreci ve nedenleri birbiri ile yakından ilgilidir.

1.2.1.1. Bütçe Açığı

Kamuda yeniden yapılanma ihtiyacını ön plana çıkaran en önemli unsurlardan biri bütçe açığıdır. Ülkelerin giderek ekonomilerinde daha müdahaleci bir politika izlenmesi ülke bütçeleri üzerinde ağır bir yük oluşturmaya başlamıştır. Kaynaklarını önceliklerine göre sınıflandırıp harcama yapamayan ülkeler gelirlerinden fazla harcama yapmak zorunda kalmış, bu da bütçe açığını ve borçlanma maliyetlerini önemli ölçüde artırmış ve makroekonomik performansı olumsuz yönde etkilemiştir.

Bu politikaların ekonomi alanına taşıdığı genel sonuç, devletin ekonomi alanından olabildiğince çekilmesi olmuştur. Dış kaynak sorunu yaşayan az gelişmiş ülkelere finansman sağlayan IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşların, finansman koşulu olarak devletin ekonomideki etkinliğini sağlayan politikaları (sübvansiyonlar, transferler) terk etmesini ön koşul olarak sunması dünya çapında kamu yönetiminde reform çalışmalarının başlamasına neden olmuştur.¹³

1.2.1.2. Performans Açığı

Performans açığı halkın kamudan beklentileri ile kamunun verdiği hizmetler arasındaki farkı ifade etmektedir. Kamu kurumları uzun vadeli planlama yapamamakta ve halkın taleplerine duyarsız kalabilmektedir. Bu durum, önemli bir performans açığını beraberinde getirmektedir.

Klasik refah devleti anlayışı kamu yönetiminin hizmet sunumunda artışa ve çeşitliliğe neden olmuştur. Kamunun görev yükünün artmasıyla birlikte yeni bürokratik yapılar ve denetim mekanizmaları ortaya çıkmıştır. Örgütsel yapıdaki bu değişim kırtasiyeciliği artırmış ve hizmet sunum süresinin giderek artması, halkın yönetimden beklentilerini karşılayamamasına neden olmuştur.

Performans açığı, özellikle olumsuz makroekonomik göstergelerde kendini göstermektedir. Performans açığı kamunun yapısından ve işleyişinden kaynaklanması

¹² Yılmaz, Osman, **Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, DPT 2001, s.1

¹³ Yılmaz, s.2

nedeniyle kamu yönetiminin beklentileri karşılayamadığı dönemlerde yönetim reformu hemen dile getirilmeye başlanmıştır.

1.2.1.3. Güven Açığı

Bütçe açığı ve performans açığıyla ilgili diğer bir açık ise güven açığıdır. Güven açığı, kamudan hizmet alan vatandaşların kamu kurumlarına ve kamu çalışanlarına olan güveninin azalmasını, bu kurumlar hakkındaki şikayetlerinin artmasını ifade etmektedir.

Bürokrasinin toplumsal çıkarlara yönelik hareket etmekten çok kendi çıkarlarını maksimize edebilmek duygusuyla hareket ettikleri inancı güven açığının büyümesinde önemli rol oynamaktadır.

Toplum hizmetlerin kalitesinden, verimsizliğinden olduğu kadar hizmet sunumunda eşitlik ilkesine riayet edilmemesi, yolsuzluk ve rüşvet olaylarının artması sonucu yönetime karşı faaliyetlerinden dolayı güven bunalımı yaşamaya başlamaktadır.

1.2.2. Değişim İhtiyacı

Dünyada son otuz yıl içerisinde bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve küreselleşme ekonomik, toplumsal ve kültürel tüm yapıları derinden etkilediği gibi kamu yönetimi sistemini de etkilemiştir. Bu gelişmeler sayesinde bilgi daha önce tasavvur edilemeyecek bir hızda sınır tanımadan dünyada paylaşılabilecek hale gelmiştir. Bu bilgi paylaşımı hızlı bir değişimi beraberinde getirmiş ve kamu yönetimleri değişen bu şartlara uyum sağlamak için düzenlemeler yapmak zorunda kalmıştır.

1.2.3. Yönetimden Beklentilerin Artması

Kamu yönetimi reformuna yol açan önemli nedenlerden biri de toplumsal beklentilerin sürekli artmasıdır. Kamu hizmetlerinden yararlanan, vergi yükümlüsü olarak yönetimi finanse eden vatandaşlar hizmetlerin sunumundan yakından ilgilidir. Kamu hizmetlerinin kalitesinden memnun olmayan vatandaşlar, kamudan daha kaliteli ve daha hızlı mal ve hizmet beklentisi içine girmektedirler. Diğer taraftan özel sektörün

mal ve hizmet sunumu sırasında dikkate aldıkları müşteri memnuniyeti ilkesi başarılı olmakta ve vatandaş aynı kaliteyi kamu yönetiminden beklemektedir.¹⁴

Toplumun eğitim düzeyinin de son yıllarda sürekli artması kamu yönetiminden beklentilerin artmasına neden olmaktadır. Yönetimin de bu doğrultuda kendini yenileme ihtiyacı hissetmesi reform çalışmalarına dayanak oluşturmuştur.

1.2.4 Gelişen Yeni Yönetim Anlayışı

1970'lerden itibaren dünya genelinde kamu yönetimi alanında pek çok reformlar yapılmıştır. Ancak bu reformlar sistematik bir anlayış içinde geliştirilememiştir.

1980'lerle birlikte değişen ekonomik koşullar ülkeleri hizmetin ön planda olduğu ve kapsamlı kamusal yükümlülüklerden ziyade sınırlı kapsamlı kamusal yükümlülüklerin tanımlandığı bir yapıya doğru ilerlemiştir. İdare (Administration) yerine yönetim (Management) kavramını kullanan bu yaklaşım temelde işletme yönetiminde kullanılan kavramların kamu yönetimine aktarılmasıdır. Hood'a göre yaklaşıma temel olan görüşler şöyle özetlenebilir¹⁵.

- profesyonel yöneticilik,
- açıkça belirlenmiş, yazılmış performans ölçütleri,
- çıktılar üzerine büyük bir dikkat ve kontrol,
- daha büyük bir rekabet ortamına doğru kayış,
- özel sektör ve yönetim tekniklerinin uygulanmasında ısrar ve sürekli vurgu,
- kaynakların kullanılmasında aşırı disiplin ve tutumluluk,

Kamu yönetimi literatürüne yeni giren bir diğer kavram da yönetişim (governance) kavramıdır. Yönetişim, birlikte yönetmek demektir. Kamuda yönetişim,

¹⁴ Çoşkun, Selim, **Kamu Reformları; Değişim ve Süreklilik İçinde Çağdaş Kamu Yönetimi II**, M. Acar ve H. Özgür (der) Nobel Yayın Dağıtım, Ankara , 2004, s. 132

¹⁵ Aktaran, Demokaan, Demirel, **Kamusal Retorikte yeni Trend : Yeni Kamu Yönetimi**. Sayıştay Dergisi 2005, sayı 58, s. 107

yönetim ve karar alma süreçlerinin tüm paydaşların işbirliği ve katılımı ile yapılmakta olduğunu, yöneticilerin uzlaşmacı, saydam, hesap verebilir, etkin ve sorumlu bir yönetim anlayışı içerisinde davrandıklarını ifade etmektedir. Yani, yönetim sadece seçimler aracılığı ile seçilmiş bir kesim tarafından değil, sivil toplum kuruluşları, odalar, meslek grupları, özel sektör kuruluşları, üniversiteler gibi çeşitli grupları da süreçlere dahil ederek gerçekleşmektedir.¹⁶

Devlet Planlama Teşkilatı'nın (DPT) Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyon raporuna göre ise yönetim, "... merkezi otoritenin yukarıdan aşağıya doğru hakimiyetini esas alan klasik hiyerarşik yönetim anlayışı yerine tüm toplumsal aktörlerin karşılıklı işbirliği ve uzlaşmasına dayanan, katılımcılığı ve sivil toplum kuruluşlarını ön plana çıkaran, saydamlığı, açıklığı, hesap verme sorumluluğunu, yetki devri ve yerindeliği (subsidiarity) esas alan bir anlayışı anlatmak için kullanılan bir kavramdır."¹⁷

Kamu Yönetimi alanında bir diğer yeni anlayışta Toplam Kalite Yönetimidir (TKY). Bugün kalite denildiğinde sadece mal ve hizmet kalitesi değil, organizasyonlarda ürün ve hizmetin ortaya çıkmasında etkili olan tüm faktörler (liderlik kalitesi, yönetim kalitesi, sistem kalitesi, insan kalitesi, donanım kalitesi vb.) anlaşılmaktadır.¹⁸ TKY'de, yönetimin tüm alanlarında bütünsel olarak kaliteye ulaşılmasını amaçlayan bir yönetim felsefesidir. Kısaca kalitesizlik sorunu yaşayan kamu yönetiminde de TKY, yönetim reformunda sıkça dillendirilen bir konu olmuştur.

1.2.5. Uluslararası Örgütlerden Gelen Baskılar

Yukarıda saydığımız yönetim (governance), TKY ve YKA gibi yaklaşımlar Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), ve Birleşmiş Milletler gibi uluslar arası kuruluşlar tarafında desteklenmiş ve hatta bu kuruluşlar tarafından sağlanan finansal desteklerin bir ön koşulu olmaya başlamıştır.

Gelişmiş ülkelerin kamu yönetimi alanında yaptıkları reformlarda başarıya ulaştıkları ve bu deneyimlerin az gelişmiş ülkeler için bir yol haritası oluşturması

¹⁶ TESEV, **İyi Yönetişim El Kitabı**, Yayına Hazırlayan Fikret TOSÖZ, TESEV yayınlar 2008, s.17

¹⁷ DPT, **Kamuda İyi Yönetişim, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara 2007, s.4

¹⁸ Aktan C. Can, **Toplam Kalite Yönetiminin Temelleri ve Kamu Yönetiminde Uygulanması**, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-kamuyonetim/kamuda-kalite/aktan-kal> Erişim Tarihi 20.06.2009

gerektiği yönünde telkinler de uluslararası alanda bir çeşit baskı unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde bir çok ülke gerek zorlama sonucu gerekse de kendi isteklerine bağlı olarak birbirine benzer kamu reformu çalışmalarına girişmektedirler. Ancak unutulmaması gereken nokta; kamu yönetiminde ortaya çıkan reform ihtiyacı ve bu ihtiyaca karşılık ortaya konan reçetenin, ülkelerin içinde buldukları ortam ve koşullara göre önemli farklılıklar gösterebileceğidir. Her zaman aynı doğrultuda gerçekleştirilen reformların tüm ülke uygulamalarında mutlak başarı sağlamaları beklenemez. Bu açıdan reformların her ülkenin özel olarak ekonomik, siyasal ve sosyo-kültürel koşullarının en iyi şekilde değerlendirilerek o ülke gerekleri ışığında gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

1.2.6. Ekonomik Krizler

Genel olarak kriz dönemleri ülkeler için reform uygulamalarına başlangıç için bir fırsat olarak değerlendirilmiştir. Yönetimler bu dönemlerden çıkış reçetesi olarak gördükleri reformları topluma daha kolay anlatma imkanı bulmuşlardır.

1.2.7. Örgütlerin Doğasından Kaynaklanan Değişim İhtiyacı

Örgütler içinde buldukları çevrenin ürünleridir. Kamu yönetimi de bu anlamda en büyük örgütsel yapılardan biridir. Örgütler bir kez ortaya çıktıktan sonra canlı organizmalar gibi doğma, büyüme, gelişme gibi evreleri tamamladıktan sonra yok olduklarını görürüz. Yine örgütlerin tüm çıktı ve girdileri çevreleri tarafından üretilmekte ve kullanılmaktadır. Bu çevre içinde bilimsel ve teknolojik öğeler sürekli olarak faaliyettedirler. Bilimsel araştırmaların sonucu olarak getirilen her yenilik toplumda ve örgütlerde diğer bir çok yeniliğin kaynağı olmakta ve değişikliklerin yapılmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla bugünün büyük ve karmaşık örgütlerinin içinde buldukları çevre hızlı bir şekilde değişmekte ve gittikçe daha canlı bir hal almaktadır. Çevrenin bu hareketliliği örgütler üzerinde yeni gelişmelere kendini uydurmak, yaratıcı ve yenilikçi olmak için büyük bir baskı yaratmaktadır. Örgütün değişmesinde bir dengeden başka bir dengeye geçiş söz konusudur. Bu nedenle örgütsel değişmesinin konusu; çevre koşullarına uygun yeni stratejilerin belirlenmesi, uygulanması, yürütülmesi ve uyum ile ilgilidir.

Kamu yönetimi içinde var olan örgütler de genel olarak örgütlerin yukarıda izlediği çizgiyi izlemektedir. Kamu yönetimi içerisindeki örgütlerin yeni gelişmeler ışığında örgüt yapısında değişikliklere gitmesi ve işlevsiz kalan örgüt yapılarının ise ortadan kalkması yönetim reformunun önemli bir ayağını oluşturmaktadır.¹⁹

1.3. Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu

1.3.1. Türkiye’de Kamu Yönetiminde Reform Gereksinimi

Osmanlı İmparatorluğunun yıkıntıları üzerine kurulan genç Türkiye Cumhuriyeti İmparatorluğun son dönem ekonomik, toplumsal, bürokratik sistemini miras olarak almıştır. Kronikleşmiş bir sorun yumağını devralan Türkiye zaman zaman bu yapıyı düzenlemeye yönelik girişimlerde bulunsa da kalıcı çözümler üretmekte muvaffak olamamıştır.

1950’li yıllara kadar ki Cumhuriyetin ilk dönemlerinde devletin her alanda faaliyet gösterme zorunluluğu zamanla çok kuvvetli bir merkezîyetçi yapının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1960 yıllarda değişim yönünde adımlar atılmaya çalışıldıysa da bu çalışmalar köklü reform niteliği taşımadığından sorunlara geçici çözümler üretmekten öteye gidememiştir. 1980’lerle birlikte tüm dünyayı sarmaya başlayan yönetim reformu hareketinden Türkiye de etkilenmiş, ancak katı bürokratik yapı, vizyoner yönetici eksikliği ve değişime karşı muhalefet gibi birçok engelle karşılaşmıştır.

1.3.2 Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformu Girişimleri

Ülkemizde Tanzimat’tan bu yana idari reform düşüncesi sürekli gündemde olan bir konu olmuştur. Ancak çoğu zaman yapılan ıslahat faaliyetlerinde yönetim sorunlarının çok yönlü karakteri, kökü aslında derinlere inen sosyal, tarihi ve iktisadi sebeplere dayandığı gözden uzak tutulmuş, kısa vadede sihirli sonuçlar beklenmiş, meselelerin hemen halledilebileceği umulmuştur.²⁰

¹⁹ Kalkandelen, Hayrettin, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma (süreç ve aşamalar)**, Türk İdare Dergisi 1998, sayı 420, s.100

²⁰ Tutum, s. 66

Cumhuriyet dönemi ile birlikte yaşamın her alanında hızlı bir değişim yaşanmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında yeni anlayış ve ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar doğrultusunda Osmanlı'dan devir alınan birçok kamu yönetimi örgütünün yapısı değiştirilmeye çalışılmış veya yeni kamu yönetimi birimleri oluşturulmuştur.

Genel bir değerlendirme ile, kamu yönetiminde yeniden yapılanma olgusu, politik alan ve politik bakış açısı ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, yeniden yapılanmanın temel doğrultusunu politik değerlendirmeler ve algılayışlar belirler. Ancak günümüzde kamu yönetimi ve yönetim bilimi alanında ortaya çıkan yeni teknikler, demokrasi düşüncesi ve insan hakları alanında kaydedilen ilerlemeler, bu alanda yapılması gerekenler için bazı sabit veriler sunmaktadır.

1.3.2.1. Neumark Raporu

Cumhuriyet döneminde kamu yönetiminde reform yönündeki ilk arayışların tarihi 1930'lara değin uzanır. Bu konudaki ilk kapsamlı çalışma Başbakanlığın istemi üzerine 1949'da İstanbul Üniversitesi profesörlerinden Fritz Neumark'ın hazırladığı "Devlet Daireleri ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışması" konulu rapordur. Neumark raporunda Türk Kamu Yönetimindeki reform gereksinimlerini sıralamış, yeniden yapılanma konusunda tavsiyelerde bulunmuştur. Örneğin, her bakanlıkta rasyonel etkinliği sağlayacak rasyonelleştirme komitelerinin kurulmasını istemiştir.²¹

1.3.2.2. Barker Raporu

Neumark raporundan kısa bir süre sonra 1951'de Dünya Bankası'nın da katkısıyla James M. Barker'ın başkanlığındaki bir kurul, başkanının adıyla anılan kapsamlı bir rapor hazırlamıştır. Bir devlet personel dairesinin kurulmasını ilk kez öneren Barker Raporu daha o tarihte merkeziyetçi sistemi eleştirmesi bakımından dikkat çekicidir. Aynı yıl James W. Martin ve Frank A. Cush adlı iki uzman özellikle Maliye Bakanlığı'nın örgütlenme ve çalışma ilkelerini inceleyen bir rapor sunmuşlardır. Bunu 1958'de Türkiye ve Ortadoğu Amme idaresi Enstitüsü'nün (TODAİE)

²¹ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, TÜSİAD yayınları İstanbul 2002, s.192

hazırladığı "Türkiye’de Devlet Personeli Hakkında Araştırma" adlı üç ciltlik rapor izlemiştir.²²

1.3.2.3. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)

1960’tan sonra DPT’nin ve TODAİE’nin kamu yönetiminde reform konusundaki araştırma çalışmaları yoğunlaşmıştır.

MEHTAP, Türkiye’nin kendi dinamikleri ile oluşturduğu ilk ciddi idari reform çalışmasıdır. Araştırma, 93 örgüt temsilcilerinin işbirliği yaptığı bir Merkezi Araştırma Grubu tarafından gerçekleştirilmiştir.

Merkezi Araştırma Grubu, merkezi yönetim kuruluşları arasındaki iş bölümünü inceleyerek sorunları tespit etmiş ve çözüm yollarını tespit edip hükümete sunmuştur. MEHTAP’a göre, merkezi hükümet yapısında rasyonel bir dağılım bulunmamakta, yönetim, yapması gereken bir takım görevleri kötü yapmakta veya bazılarını yapar gibi gözükmektedir. Kamusal hizmetlerin bölgesel dağılımında adaletsizlik vardır. Bu görevlerdeki eksikliklerin sebepleri olarak ise mali yetersizlik, personel rejimi, teşkilat yapısı, yönlendirme ve gözetim eksikliği, kırtasiyecilik ve merkezîyetçi yapı gösterilmiştir.²³

1.3.2.4. İdari Reform Danışma Kurulu Raporu

MEHTAP ve onu tamamlayıcı çalışmaların dışında bazı küçük nitelikli denilebilecek çalışmalar yapılmasına karşın, 12 Mart 1971 muhtırası sonucunda işbaşına gelen hükümet, yeniden kapsamlı idari reform çalışmalarına başlamış, bunu “idari ve ekonomik yapının modernleştirilmesi” biçiminde hükümet programında ifade etmiştir.²⁴

²² TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, s. 192

²³ TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu** Ankara 1966, s. 352-357

²⁴ B Çoşkun, **Kamu Yöneticisinde Bulunması Gereken Nitelikler**,

http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurklidareDergisi/UpLoadedFiles/B.Coskun%2013-48.doc, Erişim Tarihi 15.07.2009

Bu amaca yönelik olarak, 29.5.1971 tarihinde 7/2527 sayılı kararname ile, “Hükümet programına göre, Devlet kesiminin yeniden düzenlenmesinin genel yönünü ve stratejisini saptamak üzere bir Danışma Kurulu” oluşturulmuştur.²⁵

Daha sonra kurulca, bir genel araştırma grubu ile, dokuz araştırma grubu oluşturulmuştur. Araştırma grupları, o güne kadar yapılan idari reform ile ilgili araştırma ve incelemeleri, ilgili kuruluş ve kişilerin görüşlerinden ve öteki kaynaklardan yararlanarak, birer araştırma grubu raporu hazırlamışlardır. Bu çalışmalarda, o güne kadar yapılan “MEHTAP Raporu”, “Merkezi Hükümetin Taşra Teşkilatı Üzerine Bir İnceleme”, “Türk Mahalli İdarelerinin Yeniden Düzenlenmesi” ve “İktisadi Devlet Teşebbüsleri Hakkında Rapor” adlı incelemeler esas alınmıştır.²⁶

Danışma Kurulu genel bir yaklaşımla, tüm kamu yönetimi birimleri ile, kamu kuruluşlarını çalışma kapsamına almıştır. Bu çerçevede, idarenin yeniden düzenlenmesinde izlenecek yol ve örgütlenme, merkezi yönetim, merkezi yönetimin taşra teşkilatı, yerel yönetimler, kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlar, personel yönetimi, mali yönetim gibi konu ve alanlar üzerinde durulmuştur.

1.3.2.5 Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)

1988 yılında DPT, TODAİE'den Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı ve yıllık program uygulamalarına ışık tutacak biçimde, kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak, yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak, Avrupa Topluluklarına katılma kararı almış olan Türkiye'nin, Topluluklara yönetsel uyum alanında yapması gerekli hazırlıkları saptamak üzere, bir yönetim araştırması yapmasını istenmiştir.²⁷ Böylece konu, TODAİE tarafından, bir Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA) olarak ele alınmıştır.

²⁵ TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler-İdari Reform Danışma Kurulu Raporu**, Sevinç Matbaası, Ankara 1972, s. 3

²⁶ TODAİE, **a.g.e**, s. 3

²⁷ TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, s. 4

Rapora göre çalışmanın amacı;

Kamu hizmeti gören merkezi yönetimin, merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri etkili, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görecektir bir düzene kavuşturmak; kamu yönetiminin gelişen çağdaş koşullara uyumunu sağlamak; kamu kuruluşlarının amaçlarında, görev, yetki ve sorumluluklarında ve bunların bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sistemlerinde, kaynaklarında ve bu kaynakların kullanılış biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, haberleşme ve halkla ilişkiler sistemlerinde varolan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamak ve bu konularda yapılması gerekenleri incelemek ve önermektir.²⁸

Raporun dikkat çekici önermelerinden biri “Türk Kamu Yönetiminde halkla ilişkilerin belirli bir anlam kazanarak gelişebilmesinin ilk koşulunun, yönetimin kendisini halkın hizmetinde bir araç olarak görebilmesi” olduğu ve diğer tüm rapor içeriklerinde olduğu gibi etkin yönetimin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin öneriler yer almaktadır.

1.4. Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları ve Ülke Örnekleri

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) kamu yönetimi reformunun geçmişi 1900’li yıllara kadar uzanmaktadır. 1905’te bakanlıklarda Çalışma Yöntemi Üzerine Rapor (Kelep Komisyonu) ile başlayan ilk çalışmayı, 1947 yılına kadar (Birinci Hoover Komisyonu) diğerleri takip etmiştir. Bu dönem içinde yapılan çalışmalarda genellikle kamu kurumları arasında yetki paylaşımı, kurumların organizasyon yapısı gibi konuların ele alındığı görülmektedir. Bu çalışmalardan genel olarak köklü ve kalıcı sonuçlar elde edilememiş ve bu dönemlerde yönetim reformu alanında yapılan çalışmalar için “uninteresting laggard” (tembel uğraş) deyimini kullanılmıştır.²⁹

Amerika Birleşik Devletleri’nde kamu yönetiminde köklü değişime gidilmesini tetikleyen en önemli nedenler 1970’li yıllarda yaşanan petrol şoku ile gelen bütçe açığı ve halkın kamu sektörüne olan güven açığı olmuştur. Güven açığının en somut belirtisi

²⁸ TODAİE, a.g.e, s. 5

²⁹ Ingraham, W. Patricia and Moynihan P. Donald, **Civil Service and Administrative Reform in the United States**, Civil Service Systems In Anglo-American Countries, ed, John Halligan, 2003, s. 174

1970'lerin ve 1990'ların başında yapılan ve halkın devletin iyi çalışıp çalışmadığı konusunda görüşünü soran iki anketin sonuçları olmuştur. İlk yapılan ankete göre ABD'de devletin iyi çalıştığını düşünenlerin oranı yüzde 76 iken bu oran ikinci anket sonuçlarına göre yüzde 21'e gerilemiştir. Bu durum, halkın yönetimden beklentileri ile yönetimin halka sağladıkları arasındaki açığın giderek arttığının somut bir delili olarak algılanmış ve 1990'ların başından itibaren kamu yönetiminin sorgulanmasını gündeme getirmiştir.³⁰

Kamuda yeniden yapılanmanın genel çerçevesi 1993 yılında yapılan "Ulusal Performansın Değerlendirilmesi (NPR)" çalışması ve "Yönetimi Yeniden Keşfetmek (Reinventing Government)" adlı rapor ile ortaya konulmuştur.³¹ Dönemin Başkan Yardımcısı Al Gore tarafından koordine edilen bu çalışmalarla "daha az maliyetle çalışan daha iyi bir devlet" yapısı oluşturmak, çalışmaların temel felsefesini oluşturmaktadır. Altı aylık bir çalışmanın ürünü olarak ortaya çıkan raporda federal hükümetlerin daha iyi çalışması için neler gerekli sorusu cevaplanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ana prensibi ise daha iyi hükümet daha az harcama olmuştur.³²

Bu raporların hazırlanmasında farklı kamu kurumlarından birçok uzman (Ulusal Performansı Değerlendirme Grubu) çalışmalara katılmıştır. Çalışanlar 2 ana gruba bölünerek bir kısmı tek tek bütün kamu kurumlarını incelemiş, ikinci grup ise tüm kamu kurumları için ortak olan bütçeleme, satın alma, personel gibi konular üzerinde yoğunlaşmışlardır. Ayrıca Başkan'ın direktifi doğrultusunda bütün kamu kurumlarında yeniden yapılandırma laboratuvarları (reinvention laboratories) kurulmuş ve bunlar hizmet sunumunu sürekli iyileştirmek için çalışmalar yapmışlardır.³³

Ulusal Performansı Değerlendirme Grubu çalışmalarını tamamladıktan sonra "Bürokratik İşlemlerden Sonuca: Daha Az Maliyetle Daha İyi Çalışan Bir Devlet Yaratılması" (From Red Tape to Results: Creating a Government That Works Better and Costs Less) adını taşıyan nihai rapor Başkan'a sunulmuştur. Nihai rapor birbirini tamamlayan 38 rapordan oluşmakta ve 120 somut adımın gerçekleştirilmesini ve 5 yıllık

³⁰ Dinçer ve Yılmaz, s.36

³¹Kettl, F. Donald, **Reinventing Government: A Fifth-Year Report Card**, A Report Of The Brookings Institutions Center Of Public Managment, 1998 s. 5

³² Report of National Performance Review, <http://www.ontheissues.org/spectrum/npr.htm> , Erişim Tarihi, 21.03.2010

³³ Report of National Performance Review, a.g.e., <http://www.ontheissues.org/spectrum/npr.htm>

bir süre içinde milyar dolarlık tasarruf sağlanmasını öngörmektedir.³⁴ Bu bağlamda kamuda yeniden yapılandırma, devletin nasıl çalışması gerektiği üzerinde durmuş, ancak devletin rolünün ne olması gerektiği konusu üzerinde durmamıştır.

Raporun yayımlanmasını müteakip Başkan Clinton ve Başkan yardımcısı Al Gore tüm ülkeyi dolaşarak raporun tanıtımını üstlenmişlerdir. Reform süreci bizzat Başkan'ın tanıtımıyla başlatılmış ve uygulamaların takip edilebilmesi için Başkan'ın direktiflerini de içeren 1250 eylemin gerçekleştirilmesi sürecinde kaydedilen aşamayı kapsayan bir izleme sistemi kurulmuştur.

ABD kamu yönetiminde yapılan bu reform çalışmalarını üç başlık altında özetlemek mümkündür.

- Çalışmanın başlangıcında tüm kamu kurumları için ortak olan süreçlerde gerekli düzenlemeler yapılarak daha verimli ve ekonomik hizmet sunulması amaçlanmıştır. Bir diğer deyişle bu aşamada kamu kurumlarının neyi ürettiklerine değil, nasıl ürettikleri üzerine odaklanılmıştır.

- İkinci aşamada devletin rolü sorgulanarak kamu kurumlarının ne üretmesi ve sorumluluklarının ne olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede misyonlarını tamamlayan kurumlar kapatılmış, kurumların yetkileri, çakışmaları önleyecek biçimde yeniden şekillendirilmiştir.

- Üçüncü aşamada kamu kurumlarının hizmet sunumunda elektronik dönüşüm sağlanmış, kurumların performanslarını artırmaları için gerekli tedbirler alınmış ve performans yönetimi önem kazanmaya başlamıştır.

ABD'de bu çabaların başlangıcından itibaren 5-7 sene içinde aşağıda sayılan önemli başarılar sağlanmıştır:³⁵

- Federal hükümette personel sayısı %17 azaltılmıştır.
- Özel kesimle kıyaslamalar yapılmaya başlanmıştır.

³⁴ Gore, Al and National Performance Review, **From Red Tape to Results: Creating a Government That Works Better and Costs Less**, 1993, s.59

³⁵ Dinçer ve Yılmaz, s.36

- Kuruluşların performansları bağımsız denetim birimlerinin incelenmesine açılmıştır.
- 640.000 sayfa kurum içi düzenleme ve 16.000 sayfa mevzuat yürürlükten kaldırılmış, 31.000 sayfa üzerinde iyileştirmeler yapılmıştır.
- 570'in üzerinde kamu biriminde 4.000 adet müşteri standardı oluşturulmuştur.
- Yaklaşık 140 milyar dolar civarında parasal tasarruf sağlanmıştır.

1.4.2 Yeni Zelanda

Yeni Zelanda hükümet organları kalıtım yoluyla İngiltere'den geçmiştir. Bu nedenle, idari bilimlerde Westminster üslubu denilen yönetim tarzına sahiptir.³⁶

Yeni Zelanda reform politikası, ekonomik ve sosyal politika alanında dönüşüm, kamu sektörüne bakış açısında yaşanan dönüşüm ve kamu mali yönetim alanında yaşanan dönüşüm olarak ayırmak mümkündür.³⁷

İlk aşama devletin ekonomik yaşamda daha iyi kaynak kullanımını temin etmek amacıyla yapmakta olduğu ve son derece karmaşık bir yapıya bürünen müdahalelerin kaldırılması ve mümkün olduğunca ekonomik yaşamda piyasa kurallarının uygulanması şeklindedir.³⁸

Reformun en önemli unsurlarından biri de kamu hizmetlerinin üretilmesi ve sunulmasında insan odaklı yaklaşımlar getirmesi ve çalışanların motivasyonlarının artırılmasına yönelik çok önemli değişiklikler getiren uygulamalar başlatarak bunun sürdürülmesini sağlamasıdır.

Bu anlamda getirilen en önemli uygulama, kamu kurumlarının üst düzey çalışanlarının hizmet üretiminde kullandıkları girdiler üzerindeki yetki ve

³⁶ Graham, Scott , **Government Reform İn New Zeland**, International Monetary Found, 1996, s.4

³⁷ Graham, L., Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities, John Wiley & Sons, www.nzbr.org.nz/documents/publications/publications-2001/public_management Erişim Tarihi 21.07.2009

³⁸ Graham, Scott , **Government Reform İn New Zeland**, s.8

sorumluluklarının artırılmış olmasıdır. Bu uygulama, yetkinin tepeden hizmet üreten birimlere doğru aktarılması sonucunu da beraberinde getirmiştir.

Bu kapsamda getirilen bir diğer yaklaşım da kamu hizmetini yürütmede ticari yaşamda geçerli olan bir takım finansal kuralların sisteme uyarlanmaya çalışılması olmuştur. Buradaki asıl amaç, ticari bir işletmede uygulanan mali ve yönetim standartlarının kamu yöneticileri tarafından da kullanılmasını sağlamaktır.

Kamu kesiminde görülen bir diğer temel sorun da ticari nitelikte olan mal ve hizmet üretimi ile ticari nitelikte olmayan mal ve hizmet üretiminin kamu sistemi içerisinde birbirinden ayrılması hususudur. Bu karışıklığı önlemek amacıyla ticari nitelik taşıyan hizmetler ile bu nitelikte olmayan hizmetler birbirinden ayrılarak, getirilen yeni bir yasal düzenleme ile (State Owned Enterprises Act-1986) kamu iktisadi teşebbüsleri kurulmuş ve ticari nitelikteki hizmetler bu kurumlar tarafından yürütülmeye başlanmıştır.³⁹

Kamu kurumlarında yeniden yapılanmaya gidilerek hizmet amaçları çok daha net bir şekilde tanımlanmış, politika üreten birimler ile uygulamayı yapan birimlerin aynı yapı içinde yer almamasına dikkat edilmiştir.

Kamu maliyesinin hukuki alt yapısını oluşturmak reformların başlamasıyla gerçekleştirilen beş kanun çerçevesinde şekillenmiştir.⁴⁰

- Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kanunu (State-Owned Enterprise Act-1986)
- Devlet Sektörü Kanunu (State Sector Act-1988)
- Kamu Finansmanı Kanunu (Public Finance Act-1989)
- Finansal Raporlama Kanunu (Financial Reporting Act-1993)
- Mali Sorumluluk Kanunu'dur (Fiscal Responsibility Act-1994).

Kamu yönetiminde yapılan temel düzenlemelerin başında devlet sektörünün yeniden şekillendirilmesi gelmektedir. Bu kapsamda reform öncesi kamu sektöründe

³⁹ Yılmaz, s.15

⁴⁰ Yılmaz, s. 22

çalışanların oranı 10 yıl içinde yaklaşık yarı yarıya azalmış, bütün kamu kurumlarının yetki ve sorumlulukları gözden geçirilerek görev tanımlaması yeniden yapılmıştır. Yeni Zelanda'nın kamu kurumlarının yönetimi ile ilgili getirdiği en önemli yenilik, sözleşme anlayışını kamu yönetiminin temeline oturtmasıdır. Devlet, kamu kurumlarının üst düzey yöneticilerinden kamu hizmeti satın almak için bir sözleşme imzalamakta ve bu hizmetin satın alınması için de gerekli kaynakları ve yetkiyi kurumların üst düzey yöneticilerine vermektedir. Dönem sonunda üst düzey yöneticiler imzaladıkları performans sözleşmesine göre değerlendirilmektedir. Aynı durum üst düzey yöneticiler ile onların çalışanları arasında da görülmektedir.

Kamu mali yönetiminde yapılan reform çalışmaları ile kamu kurumlarına kaynaklarını kullanmada gerekli olan yetki verilmekte, ancak performans sözleşmesine bağlı olarak kurumların bu yetkiyi nasıl değerlendirdiği ayrıca izlenmekte ve ölçülmektedir.

Sonuç olarak, ülkenin reform çalışmaları sonucunda merkezi bir yapıdan yetkilerin devredildiği, ancak performans sözleşmeleriyle bu yetkilerin nasıl kullanıldığını ve sonuçlarının ne olduğunu ölçen, raporlayan ve değerlendiren bir yapıya geçildiği görülmektedir. Bu yaklaşımla beraber kurumların kapasitelerinin geliştirilmesi, stratejik yönetim tekniklerinin uygulanması ve öğrenen organizasyonlar haline getirilmeleri yönünde önemli adımlar atılmıştır.

Yeni Zelanda'da yeniden yapılanma süreci sadece idari düzenlemeler ile sınırlı kalmamış, parlamento siyasi partiler, seçim sistemi gibi anayasal alanları da içine alacak şekilde geniş tutulmuş, reform sahiplenilmiş ve koordinasyonu sağlamak için yeni yapılar oluşturulmuştur. Başarıyı etkileyen en önemli faktörler ise kamuoyu desteği, siyasi kararlılık ve yönetim kademesinin yenilikleri benimsemesi olmuştur.⁴¹

1.4.3. İngiltere

İngiltere'de yazılı bir anayasa olmaması, anayasal monarşiye dayalı parlamenter sistem ve üniter yapı devlet sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu sistem içerisinde siyasi ve idari kurumların uzun bir geçmişe sahip olması ve tarihsel süreç içerisinde

⁴¹ Graham, a.g.e, www.nzbr.org.nz/documents/publications/publications-2001/public_management. Erişim Tarihi 21.07.2009

sürekli değişerek günümüze kadar gelmesi devlet sisteminin en önemli özelliklerinden biridir.

İngiltere’de kamuda yeniden yapılanma ihtiyacı diğer birçok ülke gibi oldukça eskilere gitmekle birlikte somut adımlarla bu konunun önem kazanması ise yine 1980’li yıllara rastlamaktadır.

1979 yılında Margaret Thatcher’ in iktidara gelmesi ve değişim isteğinin arkasında güçlü bir iktidar desteği bulması ile yönetimde yeni bir anlayışın gelişmesine olanak sağlamıştır. Bu dönemde özelleştirme konusuna güçlü bir vurgu yapılmış, çeşitli kamu kuruluşlarında “verimlilik incelemeleri” gerçekleştirilmiş ve performans düşüncesini öne çıkaran “Mali Yönetim Girişimi” başlatılmıştır.

İngiltere’deki “Gelecek Adımlar” girişimini genel ekonomik politikalar çerçevesinde tamamlayıcı bir unsur olarak ele almak gerekmektedir. Hükümet birimlerinde gelecek adımlar girişiminin başarıya ulaşması için bir çerçeve belge düzenlenilmesi ve bu belgenin bir hesap verebilirlik belgesi olarak yöneticiler tarafından parlamentoya sunulması kararlaştırılmıştır.⁴²

Bu girişimle getirilen temel yaklaşım, politika geliştirme dışında kalan yürütme görevlerinin ayrı ve küçük birimler (Executive Agencies) tarafından yürütülmesi olmuştur. Politika yürütmekle görevli birimlerin odak noktası operasyonel süreçler ve yönetim becerilerini geliştirmek olacaktır. Bu yaklaşım ile sistem, hizmet sunmaya odaklı olarak yeniden yapılandırılmış olmaktadır. Bu kurumların üst yöneticileri hizmet sunumunun kalitesinden sorumludur. Üst yönetici bakana karşı sınırsız sorumludur. Bakan gerekli kaynakları ve yıllık performans hedeflerini belirleyerek yönetsel sorumluluğu üst yöneticiye bırakmaktadır. Yönetici ise elindeki kaynakları kullanmada ve yönetim konusunda özgür bırakılmakta, öte yandan istenilen sonuçların elde edilmesinden sorumlu tutulmaktadır.⁴³

“Gelecek Adımlar” girişimini daha sonraki yıllarda yapılan yeni girişimler desteklemiş ve tamamlamıştır. Bunlardan bir tanesi 1991 yılında hazırlanan

⁴² Gains, Frabcesca, **Adapting The Agency Concept Variations Within ‘Nex Steps’**, Unbunled Government, Edited By, Christopher Pollitt and Colin Talbot, Part II, s.53

⁴³ Gains, s.59

“Competing for Quality-Buying Better Public Services” raporu ile başlatılan “Kalite İçin Rekabet” girişimi olmuştur.⁴⁴

Girişimin temel amacı kamu kesimini rekabete açmak ve böylece fayda-maliyet açısından etkili bileşime ulaşmaktır. Sistemin temel felsefesini kamu hizmetlerinin özel kesim eliyle sözleşme yoluyla yapılması oluşturmaktadır. Bu çerçevede kamusal bir hizmetle ilgili olarak dört seçenek sorusu kullanılmaktadır:⁴⁵

- Bu hizmetin sunulmasına gerek var mı? (yoksa kaldır)
- Varsa, bu hizmeti devletin sunması gerekli mi? (değilse özelleştir)
- Gerekliyse, devletin sağlayacağı finansman, denetim ve gözetim altında bu hizmet özel firmalara yaptırılabilir mi? (yaptırılabilir ise hizmeti satın al)

“Gelecek Adımlar” girişimini tamamlayan bir diğer program da “Yurttaş Şartı” (Citizen Charter) Programı olmuştur. Programın amacı, sunulan tüm kamu hizmetleri için “Yurttaş Şartları” oluşturmaktır. Bu şartlar, vatandaşların kamu hizmetlerinin sunumunda talep edebilecekleri standartları ortaya koymaktır. Her kamu kurumu kendi faaliyet alanı ile ilgili olarak bu şartları belirlemekte ve bunların uygulanmasından sorumlu olmaktadır. Hizmet, ilan edilen standartların altında verilirse ilgili kurum vatandaşa karşı sorumlu tutulmaktadır.⁴⁶

Hizmetin ilan edilen süreden daha uzun sürmesi, eksik veya yetersiz hizmet sağlanması durumunda yönetimin yurttaşa karşı sorumlu olma genel kabulünden hareket eden yurttaş şartına aşağıda birkaç örnek verilmiştir.

⁴⁴ OECD, **Distributed Public Governance**, Chapter United Kingdom, By Rpb Wall and Paul West, s.210

⁴⁵ Yılmaz, s. 36

⁴⁶ Yılmaz, s.39

Tablo 1: İngiltere Kamu Hizmeti İlkeleri⁴⁷

STANDARTLAR

Hizmetten yararlananların makul sınırlar dahilinde bekleyebilecekleri hizmet standartları tespit edilmeli, izlenmeli ve bu standartlar, karşısında gerçekleştirilen performansla birlikte yayımlanmalıdır.

BİLGİ VE AÇIKLIK

Kamu hizmetlerinin nasıl yürütüldüğünü, ne kadara mal olduklarını, ne kadar iyi performans gösterildiğini ve kimlerin sorumlu olduğunu gösteren tam ve doğru bilgiler açık bir şekilde kamuoyuna sunulabilmelidir.

SEÇME OLANAĞI VE DANIŞMA

Kamu sektörü, mümkün olan her alanda seçme olanağı sağlamalıdır. Hizmetten yararlananlara düzenli ve sistematik bir şekilde danışılmalıdır. Hizmetten yararlananların hizmetler hakkındaki görüşleri ve hizmetlerin iyileştirilmesi hususunda belirledikleri öncelikler, standartlarla ilgili nihai kararlar sırasında dikkate alınmalıdır.

NEZAKET VE YARDIM

Kamu görevlileri isim etiketi takmalı, hizmetin görülmesinde vatandaşa yardımcı olmalı ve nazik davranmalıdır. Hizmetler, yararlanma hakkına sahip herkese eşit olarak sunulmalı ve vatandaşın taleplerine uygun olmalıdır.

YANLIŞLIĞIN GİDERİLMESİ

Yanlışlık olması halinde özür dlenmeli, tam açıklama ile birlikte hızlı ve etkin bir düzeltme yapılmalıdır. Mümkün olduğunca bağımsız inceleme yapılmasını da içeren, tanıtımı iyi bir şekilde yapılmış ve uygulanması kolay şikayet usulleri konulmalıdır.

PARANIN KARŞILIĞINI ALMAK

Ulusun gücünün yetebildiği kaynaklar çerçevesinde, kamu hizmetlerinin etkin ve ekonomik bir şekilde yürütülmesi sağlanmalıdır.

⁴⁷ Kaynak: <http://www.direct.gov.uk/en/AdvancedSearch/Searchresults/index.htm?fullText>

Tablo 2: İngiltere Hasta Şartından Alıntılar⁴⁸

- Bir kliniğe gittiğinizde size randevu saati verilmesini ve 30 dakika içinde muayene olmayı bekleyebilirsiniz.
- Bir ambulans çağırdığınızda kent içinde 14 dakika, kent dışında ise 19 dakika içinde size ulaşacaktır.
- Acil bölüme gittiğinizde hiç beklemeden muayene edilmeyi bekleyebilirsiniz.

İngiltere’de reform süreci ile başlayan değişim oldukça hızlı olmuş ve bu deneyimden başarı ile çıkmıştır. Bunu sağlayan başlıca etkenler ise;

- Üst düzeyde siyasal destek ve sahiplenme,
- Açık ve temel ilkeler,
- Hızlı ve kararlı uygulama,
- Üst düzeyde başarılı bir proje yönetimi,
- Farklı partilerce yapılan girişimlerin birbirinin üzerine inşa edilmesi, olmuştur.

1.4.4. Fransa

Fransa, geleneksel merkezden devlet yönetiminin en katı şekilde uygulandığı ülkelerden biridir. Aynı zamanda Fransa’nın çok kompleks bir yönetim mevzuatına sahiptir.⁴⁹ 1980’li yıllarda kamuda yeniden yapılandırma politikaları ile bu yapı kırılarak yerinden yönetim modeline geçiş yapılmıştır. Bu kapsamda yerel yönetimlerin yetki ve sorumlulukları ile bunlara ayrılan kaynaklar artırılmıştır. 1982-1986

⁴⁸ Kaynak: <http://www.direct.gov.uk/en/AdvancedSearch/Searchresults/index.htm?fullText>

⁴⁹ Schedler, Kuno and Proeller, Isabella, **The New Public Management a Perspective From Mainland Europa**, An International View From Public Administration/Political Science, New Public Management, Ed: Kate McLaughlin and Even Ferlie, Chapter 10, s. 169

dönemlerinde yerinden yönetime ilişkin kanunların çıkması ile yerel yönetimler hızlı bir şekilde büyümüştür.⁵⁰

Kamu yönetiminde performansa ve kaliteli hizmet sunmaya özel önem veren ülkede, vatandaşlar idare edilen kitle olarak görülmekten ziyade yönetimin içine sokulmuş, katılımcı bir anlayışla onların yönetimdeki rolleri artırılmıştır. Bu kapsamda tepeden karar alma ve uygulama modeli yerini uzlaşma yoluyla yönetim modeline bırakmıştır. Bu çerçevede devlet vatandaş ilişkileri yeniden tanımlanmış, kamu çalışanlarının genel çalışma kuralları ve etiği şekillendirilmiştir.

Yeni yönetim modelinde taşra örgütleri ile merkezi yönetimler arasında sözleşme uygulaması yaygınlaştırılmıştır. Fransa'da kamu reformunun yönetiminde Kamu Personeli ve İdari Reform Bakanlığı aktif bir rol üstlenerek reform çalışmalarının koordinasyonunu ve izlenmesini sağlamıştır.

1.4.5. Güney Kore

Güney Kore, kamu yönetimi reformu konusunda sayı olarak en fazla girişimi başlatan ülkelerin başında gelmesine rağmen 90'lı yılların sonuna kadar köklü bir değişiklik yapılamamış, kamu kesiminin büyümesi ve hantallaşması engellenememiştir.

1997 yılının sonlarında Kore dünya ekonomik krizinden en büyük etkilenen OECD ülkesi olmuştur. 1998 yılında işbaşına gelen yeni hükümetin öncelikli konularından birisi de kamunun yeniden yapılandırılması olmuştur.⁵¹ Hükümetin arkasında geniş bir halk desteği olması ve işbaşına gelmeden kısa bir süre önce yaşanan Asya krizi, hükümetin reform girişimlerinin başarılı olabilmesi için önemli avantaj olarak görülmekteydi. Yeni yönetim, bu fırsatı iyi bir şekilde değerlendirerek geniş kapsamlı ve ciddi bir reform çalışması başlatmıştır.

İlk iş olarak reform çalışmalarının yürütülmesiyle ilgili olarak Planlama ve Bütçe Bakanlığı'na bağlı Kamu Yönetimi Reform Ofisi (Government Reform Office) adı verilen yeni bir birim kurularak reformun yönetimi bu birime devredilmiştir.⁵²

⁵⁰ Schedler and Proeller, s.170

⁵¹ OECD, **Regulatory Reform İn Korea**, Paris,200, s.15

⁵² OECD, s.140

Böylece genel reformun bütçeleme süreci ve mali reformla ilişkisinin kurulması ve uygulamanın bu şekilde yürütülmesi amaçlanmıştır.

Bu reformu diğer reform girişimlerinden ayıran en önemli yanı bütün kamu kesimini kapsayacak çok geniş bir yelpazede yapılması olmuştur. Bu çerçevede, merkezi yönetim, yerel yönetimler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve yarı kamusal birimler reforma tabi tutulmuşlardır.

Merkezi yönetim ve yerel yönetim reformlarının temel amacı daha etkin çalışan ve daha iyi hizmet sunan kamu yönetimidir. Bu amaçla aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik adımlar atılmıştır:⁵³

- Müşteri tatminine yönelmek,
- Verimliliği artırmak amacıyla özel sektör yönetim modellerini kamuda uygulamak,
- Şeffaflığın sağlanması amacıyla mali bilgileri kamuoyuna açıklamak,
- Kamu çalışanlarının çalışma koşullarını iyileştirmek,

Bu hedeflere ulaşmak için ilk yıl yapılandırma çalışmaları tamamlanmış, bu kapsamda merkezi birimlerin görev ve yetkileri yerel yönetimlere, bir kısım kamusal görevler de özel sektöre devredilmiştir.

Yapılanma tamamlandıktan sonra kamu kurumlarının işleyişine ilişkin önlemlere odaklanılmıştır. Bu kapsamda bakanlıklar kendi iç yapılanmaları, orta düzey yöneticilerinin atanması ve bütçe kaynaklarının dağıtımı konusunda daha geniş yetkilerle donatılmışlardır.

Kamu kurumlarında insan kaynakları reformu yapılarak performansa dayalı yönetim modeline geçilmiştir. Ayrıca 2000 yılından itibaren pilot kuruluşlar bazında performans esaslı bütçeleme çalışmaları başlatılmıştır.

⁵³ OECD, s.193

1.4.6. Japonya

2. Dünya Savaşı sonrasında Japonya’da kamu yönetimi alanında iki önemli reform girişimi olmuştur. Bunlar, “First Provisional Comission for Administrative Reform” (FPCAR) adıyla 1962-1964 yılları arasında yapılan reform ve “Second Provisional Comission for Administrative Reform” (SPCAR) adıyla 1981-1983 yılları arasında yapılan reform girişimleridir. Özellikle 1981-1983 yılları arasında uygulanan reform sürecinin ana mantığı özelleştirme uygulamaları olmuştur.⁵⁴

Bu reform süreci boyunca genel anlamda kamu kurumlarının yetki ve sorumlulukları gözden geçirilerek misyonunu tamamlayan kurumlar kapatılmış, bir takım kamu hizmetleri de kamu kurumlarının birleştirilmesiyle oluşturulan yeni kurumlara devredilmiştir. Böylece kamu hizmetlerinin sunumunda verimlilik esas alınmıştır.

Kamu kurumlarının sayısının azaltılmasına paralel olarak kamu hizmetinde çalışanların sayısının azalmasına yönelik olarak da bazı adımlar atılmıştır. Bu kapsamda 1960’lı yıllardan itibaren kamu hizmetinde çalışan toplam personel sayısının azaltılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır.⁵⁵

Son olarak, Japonya’nın 82. ve 83. dönem başbakanı olan Hashimoto, (1996-1998) kamu sektörü reformlarını başlamıştır.

Bu reform süreçleri boyunca genel anlamda kamu kurumlarının yetki ve sorumlulukları gözden geçirilerek misyonunu tamamlayan kurumlar kapatılmış, bir takım kamu hizmetleri de kamu kurumlarının birleştirilmesiyle oluşturulan yeni kurumlara devredilmiştir. Böylece kamu hizmetlerinin sunumunda verimlilik esas alınmıştır.

Reform çalışmalarını 1990’lı yıllarda hızlandıran bir diğer etken ülkede makroekonomik görünümün bozulmaya başlaması olmuştur. Özellikle kamu borcunun

⁵⁴ Yamamoto, Hiromi, **New Public Management-Japan’s Practice, Institute for International Policy Studies**, IIPS Policy Paper 293E , s.15

⁵⁵ Yamamoto, s.16

GSMH'ya oranının yüzde 45'lere kadar yükselmesi devletin küçültülmesi için önemli bir gerekçe haline gelmiştir.⁵⁶

Başbakan Hashimoto'nun başlatmış olduğu reform çalışması 2001 yılı Ocak ayında yürürlüğe girmiş olup 2. Dünya Savaşından sonraki en büyük kamu reformu olarak nitelendirilmektedir.

Daha önceki reform çalışmalarının temeli devletin küçültülmesi ve daha verimli çalışması idi. Aynı felsefe Başbakan Hashimoto'nun başlattığı reform çalışmasında da sürdürülmüş, bu kapsamda yirmi üç olan bakanlık sayısı on üçe indirilmiştir. Hashimoto, reform çalışmalarını daha sistematik bir şekilde yürütmek için 1996 yılında "Council for Public Sector Reform" (Kamu Sektörü Reform Kurulu) adında yeni bir kurul oluşturmuştur. Söz konusu kurul, merkezi hükümetin yapısını tartışmaya açarak 1997 yılında bir rapor yayınlamıştır. Hazırlanan rapor yeni kamu yönetimi düşüncesini tamamen olmasa da kısmen kapsamaktadır. Özellikle politika üreten kurumlar ile hizmet sunan kurumların ayrıştırılması (özerkleştirme) ve kurumların performanslarının ölçülerek politika değerlendirmesine geçiş yeni reformun temel 2 ana eksenidir.⁵⁷

2002 yılında yürürlüğe giren "Government Policy Evaluation Act" (GPEA) Amerika'da Devlet Performansı ve Sonuçları Yasası (GPRA) uygulamalarından esinlenerek yürürlüğe girmiş ve onunla büyük benzerlikler göstermiştir. Söz konusu kanunun hazırlanmasının arkasında yatan temel sebep Amerika'daki gibi kamu kurumlarının performanslarını önceden belirledikleri ölçütlere uygun olarak ölçmeleri ve bunu kamuoyuyla paylaşmaları yaklaşımı olmuştur. Ancak Amerika'daki sistemden farklı olarak kurumların stratejik plan ve buna bağlı olarak performans planları hazırlamaları ve bunu kamuoyuna duyurmaları zorunlu değildir. Ayrıca Japonya'da söz konusu performans göstergeleri ve ölçümünün, kurumların bütçeleri ile bağlantısı bulunmamaktadır. Performans yönetimi ve performansın artırılması bütçeleden bağımsız olarak düşünülmüş ve ayrı bir kültür olarak yerleştirilmeye çalışılmıştır. Kurumların bütçeye uygunluğunu veren başka bir bakanlık, kurumların performansını takip eden ise başka bir bakanlıktır.

⁵⁶ Yamamoto, s.17

⁵⁷ Yamamoto, s.17

Japonya'daki kamu yönetimi reformunun ikinci önemli bileşeni de politika üreten birimler ile hizmet sunan birimlerin birbirlerinden ayrıştırılması olmuştur. Bu da otonom veya yarı otonom kurumların kurularak özerkleştirilmeye önem verilmesiyle sağlanmıştır. Bu kapsamda İngiltere modeli örnek alınarak Japonya'ya uyarlanmıştır.

1.5. Kamu Yönetimi Reformunun Yansıması Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı

Günümüzde Türk Kamu Yönetiminin yeniden yapılandırılması bağlamında gerçekleştirilen son yılların en önemli değişim hamlesini somutlaştıran ve 3 Ekim 2003 tarihinde kamuoyunun tartışmasına sunulan “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı” 29.12.2003 tarihinde T.B.M.M.'ye gönderilmiş ve 15.07.2004 tarihinde “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” başlığıyla T.B.M.M. tarafından kabul edilmiştir. Ancak mecliste kabul edilen bu kanun cumhurbaşkanı tarafından veto edilerek meclise geri gönderilmiştir.

Tasarı genel gerekçesinde, bundan önceki reform çalışmalarının başarısızlıklarına dikkat çekilmiş ve genel bir çerçeve içinde hazırlanan Kanun tasarısının yeni ve kapsamlı bir perspektif içinde yeniden yapılanma sürecini başlatma ve bu sürece rehberlik etme amacı olduğu ve merkezi idare ve mahalli idarelerde iyi yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi amaçlandığı açıklanmıştır.⁵⁸

Ayrıca tasarıda kamu yönetiminin amacı ve görevi, halkın hayatını kolaylaştırmak, huzur, güvenlik ve refahını sağlamak, hayat kalitesini geliştirmek, kişilerin hak ve özgürlüklerini kullanmalarının önündeki engelleri kaldırmak ve bu amaçlarla kanunlarla verilen görev ve hizmetleri yerine getirmek şeklinde sıralanmıştır.⁵⁹

Kamu yönetiminin kuruluş ve işleyişinde esas alınacak temel ilkeler ise şu şekilde belirlenmiştir.

- Kamu yönetiminin kuruluş ve işleyişinde, idarenin bütünlüğü esas alınmıştır.

⁵⁸ Dinçer ve Yılmaz, s.91

⁵⁹ Dinçer ve Yılmaz, s.89

- Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, sürekli gelişim, katılımcılık, saydamlık, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik, yerindelik, beyana güven ile hizmetten yararlananların ihtiyacına ve hizmetlerin sonucuna odaklılık esas olarak belirlenmiştir.
- Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde ve bu hizmetlerden yararlandırmada ayırmacılık; bu hizmetlerle ilgili olarak insan hak ve özgürlüklerini kısıtlayıcı düzenleme ve uygulama yapılması yasaklanmıştır.
- Görev, yetki ve sorumlulukların, hizmetten yararlananlara en uygun ve en yakın birime verilmesi öngörülmüştür.
- Kamu hizmetlerine ilişkin temel kararların alınmasında, ilgili kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve sivil toplum örgütlerinin görüş ve önerilerinden yararlanılması kararlaştırılmıştır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının, halkın bilgi edinme hakkını kullanması için gerekli tedbirleri almasını öngörmektedir.
- Kamu hizmetlerinin üretim ve sunumu aşamalarında bilgi teknolojilerinden etkili ve yaygın şekilde yararlanılması benimsenmiştir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının, insan gücü ve maddi kaynaklarını etkili ve verimli şekilde kullanmaları ve bu amaçla kendi aralarında işbirliği yapmaları hükme bağlanmıştır.
- Kamu hizmetlerinin usul ve standartları belirlenerek, hizmetten yararlananların bunları önceden bilmesi sağlanacaktır. Kamu kurum ve kuruluşlarının üst yöneticileri, hizmetlerin bu standartlara uygun şekilde yerine getirilmesinden ve hizmetten yararlananların ihtiyacına uygunluğunu sağlamaktan sorumlu tutulmuştur.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine açıkça görev olarak verilmeyen ve kuruluşun amacıyla doğrudan ilgili olmayan alanlarda

işletme kurmaları, mal ve hizmet üretimi yapmaları, bu amaçla personel, bina, araç, gereç ve kaynak tahsis etmeleri yasaklanmıştır.⁶⁰

Kamu hizmetlerinin görülmesi esaslarını düzenleyen bu temel ilkeler arasında sayılan “sürekli gelişim, katılımcılık, saydamlık, hesap verebilirlik, öngörülebilirlik, yerindelik, sonuç odaklılık” gibi ilkeler yasanın yeni kamu yönetimi yaklaşımının ışığı altında hazırlandığını göstermektedir.

Kamu Yönetimini yeniden yapılandırmayı hedefleyen bu reform paketi köklü bir değişimi amaçlamıştır. Reform hareketi bir çok eleştiriyi de beraberinde getirmiştir. Reforma yöneltilen eleştirilere karşı Ömer Dinçer⁶¹ reformun amacını şu şekilde ifade etmektedir.

“Dünyadaki değişim, genel olarak küreselleşme ve sanayi toplumu şartlarından bilgi toplumuna geçiş şeklinde özetlenebilir. Ancak, geçmiş kalıplarımız ve mevcut yapımız ile bu yeni ortama uygun çözümler üretmek, yönetim kapasitemizi aşmaktadır. Bu çerçevede, sadece yönetim yapımızı değil, yönetim paradigmamızı da değiştirmek kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu da insanlığın ortak tecrübesi ile ülkemizin birikimleri üzerine kurulan bir yeniden yapılanma sürecini ifade etmektedir.”⁶²

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere, mevcut sistemin korunması ile birlikte, tespit edilen arızaların tadil edilmesi anlamında, yönetimin iyileştirilmesi, düzenlenmesi gibi çabalar kamu yönetimini mevcut olduğu durumdan çıkarmakta yetersiz kalmakta; çözüm ise kapsamlı bir yeniden yapılandırma hareketi olarak görülmektedir.

⁶⁰ Dinçer ve Yılmaz, s.14

⁶¹ Dönemin Başbakanlık Müsteşarı ve tasarıyı hazırlayan çalışma grubu üyesi

⁶² Dinçer ve Yılmaz, s.11

İKİNCİ BÖLÜM

2. İÇ KONTROL TEORİK ÇERÇEVESİ VE TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL

2.1. İç Kontrol Kavramı

Kontrol kavramı Latince karşılığı “contrarotulus” ve İngilizce “against” olup “contra” dan türeyen kontrol kavramı; bir memur tarafından tutulan kayıt veya hesaplardan her birinin bir başkası tarafından sınanması şeklinde özetlenebilir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise kontrol; “bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme” olarak tanımlanmıştır.

İç kontrole ilişkin bir çok farklı tanım yer almakla birlikte tanımlar tanımlamanın yapıldığı örgüte göre değişebilmektedir. İşletme bilimi kökenli olan örgütsel kontrol iç kontrol tanımının da kaynağını oluşturmaktadır. Örgütsel kontrol; hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür. Kontrol, organizasyon şeması içinde yer alan her çalışanın yaptığı faaliyetlerinden ötürü karşılaşılabileceği bir sonuçtur.

İç kontrole ilişkin en geçerli tanım, “Treadway Komisyonunun”⁶³ sponsor organizasyon komisyonu “Committee of Sponsoring Organizations (COSO)” tarafından yapılan tanım kabul edilebilir. İç kontrol , temel bir çerçeve belge olan COSO raporundaki tanıma göre, “İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu, ve

⁶³ Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır

diğer çalışanları vasıtasıyla aşağıdaki kategorilerdeki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır.⁶⁴

- faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik,
- finansal raporlama konusunda güvenilirlik,
- mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre ise iç kontrol, "Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur."⁶⁵

Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants – A.I.C.P.A.) 1988 yılında iç kontrolleri, işletmenin özel amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlamak için yönetim tarafından konulan politika ve prosedürler olarak tanımlamıştır.⁶⁶

Tanımlardan da görüleceği gibi, iç kontrol yapısı kabaca, bir örgütün varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak değildir. İç kontrol, bir anlık bir durum ya da olay değil, işletmenin süregelen faaliyetlerini yürüttüğü yöntemler serisidir, bir süreçtir. Dolayısıyla, bazılarının ileri sürdüğü gibi işletmeye sonradan entegre edilen bir parça değil işletmenin kuruluşunda inşa edilen ve organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu

⁶⁴ COSO, **Internal Control Integrated Framework**, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf> Erişim Tarihi 09.10.2009

⁶⁵ The Institute of Internal Auditors, **Internal Auditing and Fraud**, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/internal-auditing-and-fraud-1/> Erişim Tarihi 14.08.2009

⁶⁶ AKSOY, Tamer, **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme**, Mali Çözüm 2005, sayı,72, s.139.

nedenle iç kontrol, işletmeye eklemenecek bir unsur değil, başlangıçta işletmenin kuruluşunda eş zamanlı olarak kurgulanacak bir sistemdir.⁶⁷

İç kontrol, faaliyetlerin daha önceden belirlenen amaçlara ve yürürlükteki ilgili mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. Bu yönüyle iç kontrol bir taraftan yasalara “uygunluğu” temin ederken öbür taraftan da işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşması için “performans”ın yüksek olmasını sağlamaya çalışır.

İç kontrole ilişkin mevzuatımızda yapılan ilk tanımlama ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik” te yapılmıştır. Anılan yönetmelikte iç kontrol işlevi, “Banka faaliyetlerinin, yönetim stratejisi ve politikalarına uygun olarak düzenli, verimli ve etkin bir şekilde mevcut mevzuat ve kurallar çerçevesinde yürütülmesini, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünü ve güvenilirliğini, veri sistemindeki bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamak amacıyla, banka yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi tarafından tesis edilen yönetim tarzı ve organizasyon yapısı kapsamında yürütülen ve her seviyedeki personel tarafından uyulması ve uygulanması gereken kontrol faaliyetler” olarak tanımlanmıştır.

Bütün tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi iç kontrol, işletme amaçlarına ulaşılması konusunda kesin bir güvence veremez. Çünkü, iç kontrolün işlemlerini sağlayacak olanlar, çalışanlardır. İç kontrol, çalışanların filleri ve söyledikleri ile hayata geçirilir veya geçirilemez. Bu nedenle, çalışanlar iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklarını bilmelidirler. Ancak insanlar daha önceki deneyimlerini ve alışkanlıklarını devam ettirebilirler ve beklendiği gibi hareket etmeyebilirler; dolayısıyla, iç kontrolleri de etkilerler. Yani, iç kontrol çalışanların davranışlarını etkilediği gibi, çalışanlardan da etkilenir.⁶⁸

⁶⁷ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standarts for The Public Sector** http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf Erişim Tarihi 23.08.2009

⁶⁸ INTOSAI, **a.g.e.**, http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf Erişim Tarihi 23.08.2009

2.2. Neden İç Kontrol?

Örgütler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe faaliyetlerini ve meydana gelen diğer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı artıkça, örgüt yönetiminin faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. Örgüt yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir İç Kontrol Sistemi kurularak giderilebilir.⁶⁹

Etkin iç kontrol sistemi kuruluşlar büyüdükçe önem derecesi de artmaktadır. Çünkü büyüme, beraberinde faaliyetlerin etkin biçimde kontrol edilmesini engelleyecektir. Kamu kuruluşların da faaliyetleri gereği büyük organizasyonlardır ve bu kuruluşlarda faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili zafiyetler ortaya çıkabilmekte ve aynı zamanda çeşitli birimler arasında etkin bir iletişim ve koordinasyonun olmaması başarıyı olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Bununla birlikte, yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında koordinasyonun sağlandığı ve iç kontrol sisteminin var olduğu örgütlerde, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilip işletilmediği, etkinlik derecesinin ve belirlenen politika ve amaçlara uygunluğunun belirlenmesi de büyük önem taşır. Günümüzde artık iç kontrolün hedeflere ulaşmada bir güvence mekanizması oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı genel bir kabul görmüştür.⁷⁰

Güçlü bir iç kontrol yapısı kurmuş olan işletmeler veya kar amacı gütmeyen örgütlerde, kaynakların azalması önlenir mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde daha iyi kararlar alınması sağlanmış olur ve rekabet avantajı sağlanır.

İç kontrolün olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlarda ise, şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik veya hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara (müşteri, karlılık verimlilik vb.) sebebiyet verir.⁷¹

⁶⁹ AKSOY, Tamer, s.140

⁷⁰ Aksoy, Tamer, s.142

⁷¹ Price Water House Coopers, **Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu**, Ankara, 3 Aralık 2003, s.3

2.2. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi

Bazı kaynaklarda iç kontrolün başlangıcı Yunan şehir devletlerine kadar götürülse de⁷² modern anlamda kullanılan iç kontrol tanımlarının başlangıç noktası “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)” tarafından geliştirilen ve ABD’de 1934 tarihli “Sermaye Piyasası ve Borsa Kanununu Komisyonu (SEC)” tarafından olmuştur.

SEC’in 1949 yılında yayımladığı “İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler için Önemi” başlıklı çalışmasında “iç kontrol: işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini ve belirlenen amaçlara uygunluğunu sağlamak için benimsenen tüm yöntemler, önlemler ve organizasyon planları” olarak tanımlandı ve böylece, iç kontrole ilişkin olgunlaşmış ilk tanım geliştirilmiş oldu.⁷³

ABD’de 1970’lerin sonlarında ve 1980 yılının başında yüksek enflasyon ve hükümet düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan yüksek enerji maliyetleri nedeniyle birçok büyük şirket için sıkıntılı bir dönem olmuştur. Bu nedenle, SEC’in tavsiyeleri ile “Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (FCPA)” çıkarılmıştır.⁷⁴ Yasa ile, yabancı ülkelerle ilişkilerde girişilecek yolsuzluk eylemleri illegal kabul ediliyor ve daha da önemlisi muhasebe sistemine ilişkin kontrollerin yetersizliğinin yolsuz işlemlere neden olması durumunda, bilerek ya da bilmeyerek kontrol zafiyetine neden olan halka açık şirketlerin yöneticileri ve yetkilileri hakkında hapis cezası gibi cezalar öngörülüyordu. Daha sonra bu düzenleme yumuşatılmış ve kasıt taşımayan eylemler kanun kapsamından çıkartılmış olmakla birlikte, şirketlerin iç kontrol sistemleri yoğun bir gözetim altına alınmış oldu. Gerek şirketler gerekse muhasebe örgütleri iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin rehberler ve kriterler geliştirmeye başladı.

1980’lerde yaşanan sansasyonel iflaslar ve mali skandallar, hatalı ve hileli mali raporlamalar, muhasebe ve denetim alanında ABD’nin en önemli beş kuruluşunu

⁷² Lee, T. A, **The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century**, Journal of Accounting Research Vol. 9, No. 1 Spring, 1971, s. 157

⁷³ Steven J. Root, **Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance**, John Wiley&Sons Inc., New YORK, 1998, s.53

⁷⁴ Sarbanes-Oxley, **Financial and Accounting Disclosure Information**, http://www.sarbanes-oxley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=SEC-Rules&chap_id=SEC14&message_id=286 , Erişim Tarihi 12.05.2009

Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association -AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International -FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors -IIA), ve Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Association of Accountants -NAA) işbirliğine itti ve daha sonra komisyon başkanının adından dolayı Treadway Komisyonu olarak adlandırılan Hatalı ve Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu kuruldu. 1985 yılında, Treadway Komisyonu ABD'deki finansal raporlama sistemi için tüm kullanıcılara ortak bir referans noktası olacaktı. Komisyon ilk raporunu 1987 yılında yayımladı. Raporla, ilk defa muhasebe kontrolleri yerine iç kontrol kavramı kullanılarak, araştırma konusu olan şirketlerin yüzde ellisinde hatalı ve hileli mali raporlamanın iç kontrol zafiyetlerinden kaynaklandığı, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanması için güçlü bir kontrol ortamı ve denetim fonksiyonunun varlığının gerekli olduğu belirtilmiştir⁷⁵. Ayrıca iç kontrole ilişkin sorumluluğun yalnızca bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olmadığını, işletme yöneticileri, muhasebe ve iç denetim birimleri, hukuk müşavirleri ve mali müşavirler, denetim kurulları ve hatta muhasebe ve yönetim eğitimi veren eğitim kurumlarının ve yasa koyucunun da sorumluluğuna dikkat çekilmiştir.⁷⁶

AICPA 1980 ve 1985 yılları arasında iç kontrol denetim standartlarına ilişkin bir dizi yeni denetim standartları belgesi (Statement on Auditing Standards - SAS) yayımlamıştır. Ne var ki, SAS temel iç kontrol kavramlarını tanımlamakta yetersiz kalmıştır. AICPA'nın 1988 yılında yürürlüğe koyduğu SAS No:55'te dış denetçilerin mali tablolarda denetim yapılmasında iç kontrolün etkisiyle ilgili bir kılavuz olarak iç kontrolü üç ana bileşen etrafında tanımlamıştır; kontrol ortamı, muhasebe sistemi, kontrol usulleri.⁷⁷

⁷⁵ Solomon Sharmain, **The IIA Research Foundation, What is the Role of the Internal Audit Function in Establishing and Ensuring Effective Coordination Among the Audit Committee of the Board of Directors, Executive Management, the Internal Auditors, and the External Auditors?** www.theiia.org/download.cfm?file=4257 Erişim Tarihi 17.09.2009

⁷⁶ Solomon Sharmain, **a.g.e.**

⁷⁷ J.L. Colbert and P.L. Bowen, **A Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78**, **IS Auditand Control Journal**, www.enotes.com/business-finance.../internal-control-systems Erişim Tarihi 21.08.2009

2.2.1. COSO'nun Kuruluşu ve Gelişimi

Treadway Komisyonu çerçevesinde bir araya gelen beş kuruluş (COSO), bunlar:⁷⁸

- AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
- AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
- IIA, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
- Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants)

iç kontrole ilişkin bir rehber oluşturulması için çalışmalara başlamıştır. Her ne kadar yukarıda adı sayılan kurumlar tarafından oluşturulmuş olsa da, COSO bu beş organizasyondan bağımsız bir kuruluştur.

COSO farklı kişiler için farklı anlamlar ifade eden iç kontrolü tüm ilgili tarafların tek bir tanım çerçevesinde problemlere bakabilmesi ve çalışanların ve yöneticilerin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamak amacıyla rapor yayınlamıştır.

Raporda iç kontrol;

- Finansal raporlamanın güvenilirliğini,
- Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini,
- Yasa ve yönetmeliklerle uyumu,

sağlamak üzere kabul edilebilir bir güvence sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanmıştır.⁷⁹

⁷⁸ COSO, **Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary**, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm Erişim Tarihi 16.08.2009

COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol Bütünleşik Sistemi” dokümanı ile birlikte Amerika’da özel sektör iç kontrol rehberlerini güncelleştirmiş ve bu güncel standartlar “Federal devlette iç kontrol standartları”nın yerine geçmiştir. COSO’ya ait doküman iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiştir.

Raporda iç kontrol; faaliyetlerin içine yerleştirilen bir süreç, bir tür yönetim aracı olarak tanımlanmıştır.⁸⁰

Ayrıca rapora göre, İç kontrol sisteminin işlerliğini sağlayacak olanların işletme çalışanları olduğu vurgulanmakta, bu nedenle çalışanların iç kontrole ilgili yetki ve sorumluluklarını bilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır. Fakat zaman zaman personelin istenildiği gibi başka bir deyişle iç kontrol sisteminin gereklerini yerine getirecek şekilde hareket etmediği gözlemlenebilir. Dolayısı ile iç kontrol çalışanların davranışlarını etkilediği gibi çalışanlardan da etkilenen bir süreçtir.⁸¹

Tanımda geçen önemli kavramlar şunlardır: iç kontrol bir süreçtir; insanlar tarafından gerçekleştirilir; hedefler ve uygun güven koşulu vardır. Hedeflerden biri olan güvenilir finansal raporlamaya özellikle değinilmiştir. Güvenilirlikten kasıt finansal tabloların içeriğinden çok hazırlanışındaki doğruluk ve dürüstlüktür. Finansal tablolar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’na uygun biçimde hazırlanmalıdır. İç kontrol; yönetim kurulu, yönetim ve işletme personeli tarafından tasarlanan ve devam ettirilen bir süreçtir. Kontrol sistemi, hedeflerin başarılması için uygun bir güveni oluşturmak amacıyla oluşturulur. Uygun güven ifadesi ise, hiç bir iç kontrol sisteminin mükemmel olmadığı ve bir işletmenin kontrol sisteminin maliyetinin, beklenen faydasından fazla olmaması gerektiği şeklinde açıklanabilir.⁸²

COSO Raporu, daha sonraki yıllarda şirketlerin yanı sıra başta ABD Hükümet Muhasebe Örgütü, İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) gibi pek çok kuruluşun ve kamu yönetimi alanında rehber olarak kabul edilen bir model olmuştur.

⁷⁹ COSO, **Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary**, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm Erişim Tarihi 16.08.2009

⁸⁰ Demirbaş Mahmut, **İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2005, sayı 7, s.168-169

⁸¹ Kayım Ali, **İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi**, Mali Pusula 2008, sayı, 19, s. 119.

⁸² Kayım Ali, s. 117

2.2.2. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)

Bu yasa; bilinen adıyla “Firma Genel Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Kanunu” kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlamaktadır.

ABD’de Enron, Xerox, Worldcom, AOL, Tyco International gibi firmalarda yaşanan denetim skandalları, yatırımcıların ABD piyasasına, şirketlerine ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır. Kaybedilen kamu güvenini tekrar kazanmak için 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde on bir ana başlıktan oluşan “Sarbanes Oxley Yasası” çıkarılmıştır.

Raporun 302 ve 404 nolu bölümlerinde yönetim, finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmaktan, uygulanmasını sağlamaktan ve bu kontrollerin etkinliğinin değerlendirmesini içeren yıllık iç kontrol raporu yayınlamaktan sorumludur. Yönetim bu raporu hazırlarken iç denetim bölümünden iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında yardımcı olmasını talep edebilecektir. Finansal raporlama üzerine oluşturulacak iç kontrol raporu şunları içermelidir.⁸³

- Finansal raporlama üzerinde yeterli bir iç kontrol etkinliği sağlamak için yönetim beyanı yapılmalıdır.
- Şirketin mali yıl sonu finansal raporları yıl sonu itibariyle yönetim tarafından değerlendirilmelidir
- Şirketin yıl sonu raporları (faaliyet raporları dahil) iç kontrolün etkinliğini ve yönetim etkinliğinin sağlanması açısından tasdik raporu ile denetlenmelidir.

Sarbanes Oxley Yasası ile şirketlerin iş süreçlerinin güvenirliliğinin yanında, bağımsız denetim firmalarının güvenirliliğinin de sağlanması amaçlanmıştır. Yasa ile iç

⁸³ Sarbanes Oxley Act, **One Hundred Seventh Congress of the United States of America**
<http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302> Erişim Tarihi
14.10.2009

kontrol sistemlerinin yapılandırılmasının yanında yönetim hizmetleri ile iç ve dış denetim esnasında sıkı bir işbirliğinin olması öngörülmüştür.

Yasanın 301 nolu bölümünde, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesi (audit committee) kurması hüküm altına alınmıştır. Denetim komiteleri, yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve bu komitece her yıl iç kontrol sistemine ilişkin hazırlanacak raporun, genel müdür ve üst düzey yöneticilerin onayı sonrası faaliyet raporu ekinde yayınlanacaktır. Ayrıca, denetim komitesi, iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur. Bunlara ilaveten, komite, dış denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi, dış denetim ve dış denetim raporunun kontrol ve gözetimi, dış raporlama, finansal raporlama dahil dış denetime konu çalışmaların gözetimi ve denetim firmasınca kendisine sunulacak denetim raporlarının incelenmesinden doğrudan sorumlu olacaktır. Dış Denetim firması raporunu denetim komitesine verecektir. Yasa ile “Denetim Elemanının Bağımsızlığı” başlığı altında, denetim hizmeti verilmekte olan firmalara aynı anda sunulabilecek danışmanlık vb. hizmetler de yasaklanmıştır.⁸⁴

2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

İç kontrol sisteminin tanımına bakıldığında sistemin genel amaçlarının açıkça tanımlandığı görülmektedir.

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,

⁸⁴ Aksoy, s.155

- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını

sağlamaktır.

2.3.1.1. İşletmelerin Varlıklarını Korumak

İşletme aktifinde yer alan maddi ya da gayri maddi unsurların tamamı, işletmenin varlıkları kapsamındadır. İşletmenin fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir, ya da bu varlıklara istenmeyerek zarar verilebilir. Sözü edilen bu varlıklarda oluşacak kayıplar işletmenin faaliyetlerini yerine getirememesi veya gereğince yerine getirememesi gibi sonuçlar doğuracaktır.

Varlıkların yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanacak usul ve yöntemlerin belirlenmesi ve pratikte kullanılması bu amacın özünü oluşturmaktadır.⁸⁵

Varlıkların korunması hem iş süreçlerinin organizasyonunda yapılan eksiklikler veya hatalardan kaynaklanabileceği gibi yolsuzluk sonucu kasıtlı işlemlerin eksik yapılabilmesi şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Varlıkların korunması için oluşturulacak iç kontrol sistemi her iki durumun ortadan kaldırılması için alınacak tedbirleri içermelidir.

İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirir. Aynı zamanda iç kontrol sistemi, varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı raporlama sisteminin geliştirilmesiyle de ilgilidir.⁸⁶

⁸⁵ Çömlekçi Feridun, Kepekçi Celal, Erdoğan Melih , **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir 1992, s.46

⁸⁶ Kepekçi Celal, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Yayınevi 3. Baskı, Ankara 1998, s.60

2.3.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

İşletmelerde karar organlarının işletmeye ilişkin kararlar alabilmesi veya işletme ile ilgili üçüncü kişilerin (hisse sahipleri, kredi verecek kuruluşlar) işletmeye güven duyabilmesi için işletme ile ilgili finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini bilmek isterler. Bu nedenle, mali tabloları etkileyen tüm finansal ya da operasyonel süreçlere ilişkin kontrollerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak isterler.

Finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder.⁸⁷

Finansal raporlamanın her zaman tam doğru ve güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır. İç kontrol sisteminde oluşturulan politika ve prosedürler işletme muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir olmasını sağlamaya yöneliktir.

2.3.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde geliştirmek için yönetim, politikaları kabul eder ve bunlara bağlı olarak kontrol usul ve yöntemlerini saptayarak işletme personeline iletir.⁸⁸

Yönetim kendi politikasını uygulamak ve ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğini izlemek için kontrol usul ve yöntemleri kabul ederek bu politikaların uygulanabilirliğini izlerler ve kontrol ederler. Yeni gelişmeler (yeni yasal düzenlemeler) karşısında oluşabilecek yeni politikalara göre de sürekli yeni kontrol yöntemleri belirlemelidirler.

⁸⁷ Kepekçi Celal, s.62

⁸⁸ Çömlekçi Feridun, Kepekçi Celal, Erdoğan Melih , s.55

2.3.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

Etkili bir iç kontrol sisteminin işletmelerde varlığı işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasında ve bu amaçlara ulaşırken kaynakların etkin ve en optimal düzeyde kullanılması sonucunu doğurur. Optimal düzeyde kullanım belirlenen amaca ulaşmak için katlanılan maliyetin, planlanan maliyete eşit veya altında olmasını ifade eder. Etkin kullanım ise, doğru ve uygun zamanda asgari girdi ile azami çıktının elde edilmesidir.

İşletme yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır.⁸⁹

2.3.1.5. Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

Her işletme belirli amaçları gerçekleştirmek için kurulur. Belirlenen bu amaçlara ulaşmak için izlenilmesi gereken farklı yöntem ve süreçler olabilir. İşletmelerde yönetim sorumluluğu bulunan kişi veya kurullar amaca ulaşmak için izlenmesi gerekli yöntem ve kuralları belirlerler. Bu çerçevede karşılaşılabilecek riskleri minimize etmek için gerekli kontrol faaliyetlerini belirleyerek amaca ulaşmayı sağlayacak kontrol sistemlerini tasarlarlar.

Riskleri ortadan kaldırmaya yönelik kontrol sistemleri gerektiği gibi işliyorsa ve riskler söz konusu kontrol aktiviteleriyle minimize edilmişse o zaman amaca ulaşma derecesi de artacaktır.

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol sisteminin genel amaçları, iç kontrol sisteminin varlık sebebini açıklarken, özel amaçları her bir işleme ya da sürece ilişkin olarak kontrol sisteminin gerçekleştirmesini beklediği fonksiyonları ifade etmektedir. Bu fonksiyonlar:

⁸⁹ Kepekçi Celal, s.63

- ✓ **Geçerlilik:** Kaydedilen bütün işlemler meydana gelmiş işlemleri göstermelidir. Gerçek olmayan işlemler kayıtlarda gösterilmemelidir.
- ✓ **Eksiksiz olma:** Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. iç kontrol sistemi işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir.
- ✓ **Kayıtların uygunluğu:** Gerçek işlemler uygun bir şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Kayıtlar zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk araştırılır. Sınıflandırmada, işletmenin finansal tablolarının doğru bir biçimde sunulabilmesi için hesap planının uygun şekilde hazırlanmış olması gerekir. Zamanlılıkta, işlemlerin meydana geldiği anda kayıt altına alınması gerekliliği kastedilmektedir. Aksi takdirde finansal tablolar hatalı düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için sınıflandırmanın, nakletmenin ve özetlemenin doğru olduğundan emin olmak için uygun iç kontrol sistemlerine ihtiyaç vardır.
- ✓ **Yetkililik:** işlemler yönetimin özel ve genel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir. iç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır. Yetkisiz kişi tarafından yapılan işlemler, varlıkların kaybına yol açabilir.
- ✓ **Varlıkları Koruma:** İç kontrol sistemi varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür. İç kontrol sistemin de varlıklara erişim, görevli personelle sınırlandırılmalıdır. Varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel; kaydetme, belgeleri onaylama ve işlemleri yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdır.
- ✓ **Mutabakat:** Fiili durumla amaçlanan plan ve politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca uygun zaman aralıklarında ana hesaplarla, yardımcı hesaplar varlıklarla, borçlar kayıtlı değerlerle karşılaştırılmalı ve varsa farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece işletme kaynakları hem

etkin olarak kullanılmış olur hem de belirlenmiş plan ve politikalara bağlılık sağlanmış olur.

2.4. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sınırları

Yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve hilelerin önlenmesi konusunda yüzde yüz güvence veremez. Bunun nedeni iç kontrol ile ilgili bazı sınırlamaların varolmasıdır.

Bu sınırlamalardan en önemlisi iç kontrol yapısındaki insan unsurudur. Bu sınırlama birçok örnekte karşımıza çıkar. Fransa'nın en büyük bankalarından "Societe Generale" bankacılık tarihinin en büyük dolandırıcılarından Jerome Kerviel'in neden olduğu 4.9 milyar Euro'luk zararı, Exxon Valdez isimli petrol tankerinin 1989 yılında Alaska'da kayalıklara sarhoş kaptanı yüzünden çarpması ve tankerden denize sızan 41,64 milyon litre petrol karşılığı 507,5 milyon dolar ceza ödemesi iç kontrol sisteminin mutlak anlamda güven vermemesine örnek olabilir.

Bir iç kontrol yapısındaki politika ve yöntemlerin etkinliği bu yöntemlerin personel tarafından uygulama kalitesine bağlıdır. Personelin görevde bulunmama alışkanlığı, yanlış kararlar, yönergelerin yanlış anlaşılması, dikkatsizlik, ihmal, dalgınlık veya yorgunluk gibi nedenlerle iç kontrol uygulamasının etkinliği azalabilir veya kalmayabilir.

Önemsiz hata ve yanlış sayısı o kadar fazladır ki, hem onların ortaya çıkabileceğini tahmin etmek hem de onlar için kontroller geliştirmek neredeyse imkansızdır.

İnsan faktörü ile ilgili diğer bir sınırlama, personelin işbirliği yaparak iç kontrol yapısının etkinliğini azaltmasıdır. Yeterli sayıda işbölümü yapılması durumunda iç kontrol yöntemlerinin etkinliği sağlanabilir.

İç kontrol yapısının etkinliğini azaltan diğer bir unsur ise yöneticilerin belirlenmiş kuralları çiğnemesi ve bunu çalışan personelini sindirerek uygulamasıdır.

Bir diğer zorluk ise modern iş yaşamındaki koşulların karmaşık yapısı ve değişkenlik göstermesidir. Karmaşık yapı, işletme ile ilgili yasaların, teknolojik gelişmelerin ve mesleki kuruluşların ekonomik varlığını ifade eder. Dolayısıyla bu

karmaşık yapı değişkenlik gösterir ve bugün için iç kontrol yapısı etkin çalışırken gelecekte iyi çalışmayabilir. Sonuç olarak iç kontrolün işletmeye getireceği maliyet de bir sınırlama olarak ortaya çıkar.

Ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın iç kontrol sistemi işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak ve faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmalarını sağlamak konusunda mutlak güvence veremez.

Bir diğer önemli konu, maliyet faktörüdür. İdeal bir iç kontrol sisteminin kurulması maliyeti, beklenen faydadan fazla olursa bu sistemin çalıştırılması mantıklı olmayacaktır.

2.5. İç Kontrol Sisteminde Kontrol Türleri

İşletmede belirlenen amaçlara ulaşmadaki etkinliğini ölçümleyerek, iyileştirilmesini sağlamak amacıyla oluşturulan prosedürler dizisini iç kontrol türleri olarak tanımlamak gerekir. Bu prosedürler bütünü de iç kontrol sistemini oluşturur.

Bu nedenle, işletmede kontrol türlerinin biri veya tamamının uygulanması halinde iç kontrol sisteminin varlığından bahsedebiliriz.

2.5.1. Yönetimsel Kontroller

Yönetimsel kontrol, organizasyonun amaçlarına uyumunu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini amaçlayan kontrollerdir. Genel olarak yönetim kontrolü kurum içerisinde özel bir birimden ziyade, kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yönetimlerini ifade eder.⁹⁰

Yönetimsel kontrolün kapsamına bakıldığında yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonu ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Planlama, örgütsel amaçların belirlenmesini ve bu amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir süreçtir. Politika işletmede, eylemlerde kılavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve

⁹⁰ Arcagök M.Sait, Yörük Bahadır, **Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol**, Maliye Dergisi 2004, sayı, 145, s. 11

ne şekilde uygulanacağını, başka bir ifade ile politikanın yürütme biçimini belirler. Etkin bir kontrolün kurulması ve geliştirilmesiyle ilgili olan yönetim, hem yapılan planlamanın, yani belirlenen amaçların, politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin yeterliliği hem de planlama ile sağlanan etkinliğin yeterliliği üzerinde durmalıdır.

Faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen işletme politikalarına uygun yürütülmesinin sonucunda etkinlik ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla işletme içinde hedeflere ulaşmak için geliştirilen politikalar iç kontrol sisteminin bir parçası olarak nitelendirilmektedir. Öte yandan işletme içinde belirlenen üretim hedefleriyle gerçekleşen fiili üretim sonuçlarının karşılaştırılması esnasında kurulan bilgi toplama ve raporlama sistemi sayesinde de işletme varlıklarının korunması sağlanabilecektir. Burada varlıkların korunmasından kasıt sadece hırsızlık, hile gibi olaylardan korunma değil, aynı zamanda israftan korunma, ucuz satın alma, aynı birim zamanda daha fazla üretme, daha katkılı malların üretilip satılması sonucunda yaratılan değer veya kullanılan varlık tutarında azalmadan korunmasıdır. Yine işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yasalar ve diğer mevzuata aykırı uygulamaların yapılmaması, bunun sonucunda cezalı duruma düşülmemesi de yönetsel kontrol görevinin yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir.

2.5.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü, daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunmasına ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik olan iç kontrollerdir. iç kontrol sistemlerinde yönetsel kontroller ile muhasebe kontrollerini kesin çizgilerle birbirinden ayırmak mümkün değildir.

Muhasebe kontrolleri;

- Muhasebe işlemlerinin, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,
- Muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlayacak biçimde kaydedilmesi,
- Muhasebe işlemlerinin varlıklar üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek biçimde kaydedilmesi,

- İşletme varlıklarının korunması ile ilgili sorumluluğu belirlemek için görevli kişiyi zimmetlendiren kayıtların belirli aralıklarla mevcut varlıklarla karşılaştırılması ve herhangi bir fark varsa gerekli kararın alınması,
- Varlıklar üzerinde sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkının verilmesi konularında yeterli güvencenin sağlanması için kurulmuş kontrol sistemleridir.⁹¹

2.6. İç Kontrollerin Sınıflandırılması

Kontrol türlerini yukarıdaki bölümde yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri diye iki guruba ayırmıştık. Kontrolleri beklenen amaçlara göre de önleyici, ortaya çıkarıcı, yönlendirici, telafi edici kontroller olarak ta sınıflandırmak mümkündür.

2.6.1. Önleyici (Preventive) Kontroller

İstenmeyen durumların meydana gelmesini önlemeye yönelik işlev gören kontrol uygulamaları önleyici kontrollerdir. Önleyici kontroller, hatalar ortaya çıkmadan engelleyici nitelikte kontroller olması nedeniyle ortaya çıkacak hataların ve düzeltici işlemlerin maliyetlerini engellediği için diğer kontrollere göre daha etkin yapıdaki kontrollerdir.⁹² Kontrolün temel esaslarından biri de görevlerin ayrılığı ilkesidir. Bunun anlamı faaliyetlerine ilişkin muhafaza, yetkilendirme ve kaydetme fonksiyonlarının tek elde toplanmasının önlenmesidir. Risklerin tespit edilmesi ve oluşmadan önce önlem alınması mantığına dayandığı için modern iç denetim anlayışına en uygun olan kontroldür.

2.6.2. Ortaya Çıkarıcı (Detective) Kontroller

Önleyici kontrollere göre daha maliyetli olmakla birlikte önleyici kontrollerin etkinliğinin ölçülmesine yönelik kontrollerdir. Ortaya çıkarıcı kontroller, risklerden ötürü ortaya çıkabilecek tüm hataların önceden bilinmesi mümkün olmadığından bu kestirilemeyen hataların gerçekleşmeleri halinde ortaya çıkarılmasını sağlar.

⁹¹ Kepekçi Celal, **İç Kontrol Sistemi**, Türmob – Tesmer Yayın No.6, sayı 23, Ankara 1994, s.17

⁹² Stephen Wagner, Lee Dittmar, **The Unexpected Benefits of Sarbanes Oxley**, Harvard Business Review 2006, s.135.

2.6.3. Yönlendirici (Directive) Kontroller

Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. İnsanları motive etmek ve bir amaca yönlendirmek amaçlı, pozitif uygulamalardır. İstenen bir durumun meydana gelmesi veya oluşması için işlev görürler. Etik kodlar, mevzuat, spesifik bir konuda verilen personel eğitimleri, acil durum prosedürleri gibi kontrol uygulamalarıdır.⁹³

2.6.4. Telafi Edici (Compensating) Kontroller

Olmayan ya da maliyeti çok yüksek olabilecek kontrollerin yerini kısmen de olsa doldurabilen, telafi etmeye yönelik kontrollerdir. Bazen örgütlerde önleyici kontrolleri uygulamak için yeterli maddi veya insan kaynağı bulunmaz. Örneğin, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması için yeterli sayıda personel bulunamayabilir. Telafi edici kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleştirilir. Ortaya çıkarıcı kontrollere göre daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontrollerdir. Büyük oranda yöneticilerin, yargısal kararları çerçevesinde riskli gördükleri spesifik bazı alanlarda sondaj usulü ile evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler ile aylık bütçe gerçekleştirmelerinin takibi gibi önlemlerden oluşur. İhbar hatları ve uygulamaları ortaya çıkarıcı ve önleyici bir nitelik taşısa da esasen boşluk doldurucu bir yapıya sahiptir.⁹⁴

2.7. İç Kontrol Sistemleri ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle 1980'lerle birlikte işletme yönetimi çok karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu karmaşık yönetim sistemleri işletme yönetimine ve denetim organlarına bilgi sağlamak için standartları belirlenmiş iç kontrol yapılarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır.

Bu amaçla çalışmalarına başlayan muhasebe ve denetim örgütleri, ABD'de COSO, SAC ve COBIT iç kontrol modellerini, Kanada'da COCO modellerini ortaya koymuşlardır.

⁹³ Kaya Bertan, **Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri**, http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25 Erişim Tarihi 08.07.2009

⁹⁴Kaya Bertan, **a.g.e.**, http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25

Tüm oluşturulan iç kontrol modelleri etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması amacıyla tasarlanmış olmakla birlikte farklı kuruluşlar tarafından hazırlandığından tasarlandığı dönem ve öncelikleri dikkate alınarak oluşturulmuş modelleridir.

2.7.1. COSO Raporuna Göre İç Kontrol (COSO Modeli)

1970’li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri’nde artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla oluşturulan “Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu” (National Commission on Fraudulent Reporting) iç kontrolün finansal raporlama üzerindeki önemini görerek konunun yeniden düzenlenmesinin gerekliliğini fark etmiştir. “Organizasyonları Destekleme Komitesi” (Comitee of Sponsoring Organization - COSO), 1985 yılında ABD’nin önde gelen beş denetim ve muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuştur.

Her ne kadar yukarıda adı sayılan kurumlar tarafından oluşturulmuş olsa da, COSO bu beş organizasyondan bağımsız bir kuruluştur. Kurucu başkanın adı James C. Treadway olduğu için, kurumun popüler ismi Treadway Komisyonu olarak ta bilinmektedir.

COSO raporunda, iç kontrol faaliyetlerinin işletme içine yerleştirilen bir süreç, bir tür yönetim aracı olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sisteminin işlerliğini sağlayacak olanların da işletme çalışanları olduğu vurgulanmakta, bu nedenle çalışanların iç kontrolle ilgi sorumluluklarını bilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır. Hedeflerden biri olan finansal raporlamaya özellikle değinilmiştir. Güvenilirlikten kasıt finansal tabloların içeriğinden çok hazırlanışındaki doğruluk ve dürüstlüktür. Finansal tablolar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’na uygun biçimde hazırlanmalıdır. İç kontrol; yönetim kurulu, yönetim ve işletme personeli tarafından tasarlanan ve devam ettirilen bir süreçtir. Kontrol sistemi, hedeflerin başarılması için uygun bir güveni oluşturmak amacıyla oluşturulur. Uygun güven ifadesi ise, hiç bir iç kontrol sisteminin mükemmel olmadığı ve işletme yönetimine makul bir güvence sağladığıdır.⁹⁵

COSO iç kontrol sistemi çerçevesini 1992 yılında yayımlanan İç kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu oluşturmuştur. COSO raporda oldukça genel bir iç kontrol

⁹⁵ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm Erişim Tarihi 04.10.2009

tanımı kullanarak bir işletmenin iç kontrol sistemini tanımlamak amacıyla üç boyutlu bir modelden yararlanmıştır. COSO, iç kontrol sistemini beş katman veya birbiri ile bağlantılı bileşenlerden oluşan bir piramit olarak tanımlamaktadır.

Şekil 1: COSO Piramidi



COSO piramidinde iç kontrol beş bileşenden oluşur.

- Kontrol ortamı
- Risk değerlemesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme

2.7.1.1. Kontrol Ortamı

Herhangi bir işletmenin iç kontrol yapısının temeli COSO tarafından iç kontrol ortamı olarak tanımlanmaktadır. Kontrol ortamı tüm diğer iç kontrol bileşenleri için temel teşkil eder ve tüm hedeflere ulaşmada etkilidir. Kontrol ortamını

- Yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi,
- Yönetim felsefesi ve idare biçimi,
- Organizasyonun yapısı,
- Kurum içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı,
- Etkili insan kaynakları politikaları ve uygulamaları,
- Kurumun risk yönetimi anlayışı ve bu konudaki istekliliği,
- Üst yönetimin gözetimi,
- Yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk, gibi faktörler etki eder.⁹⁶

Güçlü bir kontrol ortamı, yöneticilerin iyi yönetişime verdiği önemi ifade eder. Yönetim ve çalışanlar, kurum içinde iç kontrol ve dürüst yönetime yönelik pozitif ve destekleyici bir yapı oluşturmalı ve bunu sürdürmelidirler. Kontrol politikalarının personele iletilmesi, yönetimin sistemi gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman, yönetimin risklere katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ve kurum hedeflerinin başarılmasına verdiği önem, kontrol yapısının etkinliğini belirleyen önemli unsurlardır. Yönetim kurulu ve üst yönetim, yüksek düzeyde etik standartlar geliştirmek ve kurum içinde iç kontrolün önemini her kademede gösteren ve vurgulayan bir örgüt kültürü oluşturmakla sorumlu olmalıdır. Kurum içinde tüm kademelerdeki personel, iç kontrol süreci içindeki rolünü anlamalı ve bu sürece dahil olmalıdır.⁹⁷

2.7.1.2. Risk Değerlendirme

Kurum hedeflerine ulaşılmasında risklerin tanımlanması ve bunların gerçekleşme olasılıkları ile ortaya çıkabilecek etkilerin analiz edilmesini içeren bu

⁹⁶ COSO, a.g.e, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

⁹⁷ Korkut Beliz, **Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi**, TCMB Uzmanlık Yeterlik Tezi 2004, s.30

süreç, kuruluşun hedeflediği sonuçlara ulaşmasını engelleyebilecek söz konusu risklerin nasıl yönetileceği konusunda bir temel oluşturur.

COSO risk değerlendirmesi şirket içerisinde sürekli devam eden bir süreçtir

- Organizasyondaki her basamaktaki insanlardan etkilenmektedir
- Strateji birimlerinde uygulanmaktadır
- Organizasyonun her kademesi ve biriminde, kurumun risk portföyünü içerecek şekilde uygulanır
- Gerçekleşmesi durumunda organizasyonu etkileyebilecek ve kurumun varlıklarına etki edebilecek risklerin risk iştahı içinde yönetilebilmesi için dizayn edilir
- Şirket yönetimine ve yönetim kuruluna makul güvence sağlar
- Başarıya yönelik bir veya daha çok farklı kategorilerdeki amaçlara yöneliktir.⁹⁸

COSO raporunda risk değerlendirmesinde birinci aşama risklerin belirlenmesidir. İkinci aşama ise belirlenen risklerin muhtemel etkilerini analiz etmektir. Risk analizi, riskin önemini tahmin, ortaya çıkma olasılığını değerlendirme, riskin nasıl yönetileceğine ve nasıl önlemler alınacağına karar verme aşamalarını içerir. Üçüncü aşama ise değişim yönetimidir. Analiz sonucu riskler, risklere maruz kalma olasılığı ve eğer riske maruz kalınırsa bunun faaliyetler ve stratejiler üzerindeki etkisi değerlendirilmelidir.

2.7.1.3. Kontrol Faaliyetleri

COSO iç kontrol modelinin bir sonraki katmanı kontrol faaliyetleridir. Kontrol faaliyetleri risklerle başa çıkabilmek için belirlenen eylemlerin yerine getirildiğinden emin olmak amacıyla kullanılan politika ve prosedürlerdir.

⁹⁸ COSO , **Enterprise Risk Management-Integrated Framework** (2004-2), http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf Erişim Tarihi 16.08.2009

Kontrol faaliyetleri bileşeni görevlerin uygun şekilde ayrılması yoluyla kurum standartlarının oluşturulması, faaliyet raporlarının uygun şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasına kadar çeşitli faaliyetleri içerir.

COSO bir kurum tarafından uygulanabilecek bir dizi kontrol faaliyeti önermektedir. Bunlar;⁹⁹

Üst Düzey İncelemeler: Yönetim, performansı çeşitli seviyelerde gözden geçirir ve geçirme neticesinde elde edilen sonuçlar bütçe, rekabet istatistikleri ve diğer kıyaslama ölçütleri ile karşılaştırılır. Yönetimin bu üst düzey incelemelerin sonuçlarını takip etme ve düzeltici eylemlerde bulunma girişimi bir kontrol faaliyetidir.

Doğrudan Fonksiyonel veya Faaliyet Yönetimi: Farklı seviyelerdeki yöneticiler kontrol sistemlerinin ortaya koyduğu operasyonel raporları gözden geçirmeli ve uygun olduğu durumlarda düzeltici eylemlerde bulunmalıdır. Pek çok yönetim sistemi çeşitli faaliyetleri kapsayan bir dizi istisna raporu hazırlamak amacıyla oluşturulmuştur. Örneğin, bir bilgisayar güvenlik sistemi erişim yetkisi olmayan kişilerin erişim girişimlerini rapor edecek bir mekanizmaya sahip olabilir. Burada kontrol faaliyeti bu raporların izlenmesi ve uygun düzeltici eylemin gerçekleştirilmesini içeren yönetim sürecidir.

Bilgi İşleme: Bilgi sistemleri çeşitli alanlarda uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden ve istisnaları rapor eden sistemlerin bulunduğu pek çok kontrol sistemini içerir. Raporlanan bu istisnalar otomatik yöntemlerle ya da personel veya yönetim tarafından düzeltilmelidir. Burada diğer kontrol faaliyetleri, yeni sistemlerin geliştirilmesine ve veri ve program dosyalarına erişime ilişkin kontrolleri içerir.

Fiziksel Kontroller: Bir kurum, demirbaşlarını, diğer fiziksel varlık ve stoklarını ve paraya çevirebilir değerli kâğıt ve senetleri kapsayan uygun kontrollere sahip olmalıdır. Aktif bir periyodik fiziksel envanter sayımı ve kayıtlarla mukayesesi önemli bir kontrol faaliyetidir.

⁹⁹ COSO, **Internal Control Integrated Framework**,
http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

Performans Göstergeleri: Yönetim hem operasyonel hem mali olmak üzere bir dizi veriyi birbiri ile ilişkilendirmeli ve uygun analitik, araştırıcı ve düzeltici eylemleri gerçekleştirmelidir. Bu süreç mali ve operasyonel raporlama gerekliliklerini de karşılayabilecek önemli bir kurumsal kontrol faaliyetidir.

Görevlerin Ayrılması: Hata riski veya uygun olmayan faaliyetlerde bulunması riskini azaltmak amacıyla görevler farklı kişiler arasında bölüştürülmeli veya ayrılmalıdır. Bu, temel bir iç kontrol usulüdür.

COSO raporunda yer alan bu araçlar normal iş akışının bir parçası olarak gerçekleştirilen pek çok kontrol faaliyetinin yalnızca küçük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bunlar ve diğer faaliyetler kurumlara hedeflerinin pek çoğuna ulaşmada yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri genellikle hem ne yapılması gerektiğini belirleyen bir politikayı hem de bu politikaları etkileyen usulleri içerir. Bu kontrol faaliyetleri bazı durumlarda yalnızca yönetimin uygun seviyeleri tarafından sözlü olarak duyurulmakla birlikte COSO, bir politikanın nasıl duyurulursa duyurulsun “özenli, dikkatli ve tutarlı” bir şekilde uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

2.7.1.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Kurumun üst seviyelerinden alt seviyelerine doğru bir bilgi akışı ağı kurulmalıdır. Yönetim kademeleri arasında etkin bir iletişimin oluşabilmesi için bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olması gerekmektedir.¹⁰⁰

Kurumun planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı belirli şekillerde ve sürelerde duyurulmalı ve üst düzey yöneticilerle çalışanlar arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır. Bu sayede çalışanlar yönetimin iç kontrol konusundaki baskısını hisseder, sistem içindeki yerlerini ve diğer çalışanların faaliyetleri ile kendi işlerinin bağlantısını kavrarlar. Yöneticiler ise kurumlarının

¹⁰⁰ COSO, a.g.e, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

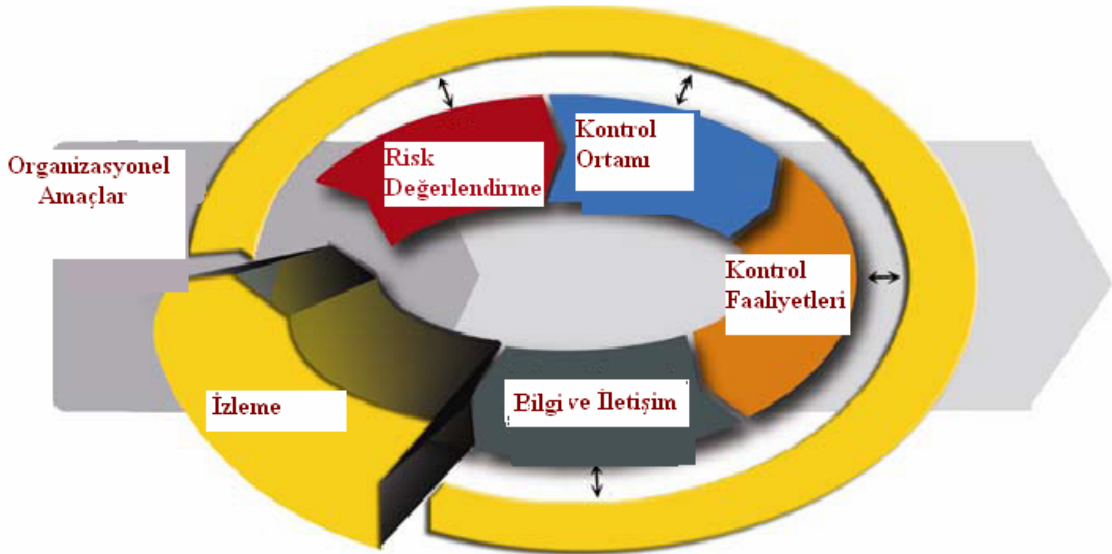
stratejik planlarının ve performans programlarının gerçekleştirilmesi ve kaynakların etkin kullanılmasına yönelik amaçlarının karşılanıp karşılanmadığını inceleyebilirler.¹⁰¹

2.7.1.5. İzleme

Piramit şeklindeki iç kontrol çerçevesinin son katmanı izleme bileşenidir. İzleme faaliyetinin temel amacı iç kontrol sisteminin performansı hakkında sağlıklı bir değerlendirme yapmaktır. İç kontrol uygulamalarının kalitesini değerlendirmek ve iç kontrol sisteminin güncel koşullara uyum sağlayacak şekilde değiştirilip değiştirilmediği izleme faaliyetleri ile anlaşılmaktadır.

COSO iç kontrol piramidinde yer alan diğer dört bileşen işletimi ve tasarımı izleme fonksiyonuna bağlıdır. Beşinci bileşen izleme COSO raporuna göre iç kontrol sisteminin etkili çalışmasını sağlamak için tasarlanmıştır.¹⁰²

Şekil 2: COSO İzleme Süreci¹⁰³



İzleme bileşeni, sürekli izleme, bağımsız izleme veya her ikisinin ortak yapılması şeklinde olabilir. İş süreçlerinin icrası sırasında yapılan izleme faaliyetleri

¹⁰¹ Saltık Nihal, **İç Kontrol Standartları**, Bütçe Dünyası Dergisi 2007, sayı 26, s.62

¹⁰² COSO, **Internal Control Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems Volume II**, <http://www.coso.org/documents/VolumeII-Guidance.pdf>

¹⁰³ Kaynak: COSO, **Internal Control Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems Volume II**

(ongoing monitoring); iç denetçiler, dış denetçiler ya da danışmanlık firmaları tarafından yapılan iç kontrol değerlendirmeleri ise ayrı değerlendirilir.

2.7.2. COCO Modeli

1995 yılında “Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü’nün-CICA” kontrol rehberi (Guidance on Control), COCO modelinin temelini oluşturur. Kontrol rehberinin amacı, yönetim paydaşları için bir çerçeve belirlemektir.¹⁰⁴ COCO modelinde COSO modelinden farklı olarak iç kontrol kavramı yerine kontrol kavramı kullanılmıştır.

COCO modelinde kontrol rehberinin oluşturulmasına üç gerekçe gösterilmektedir.

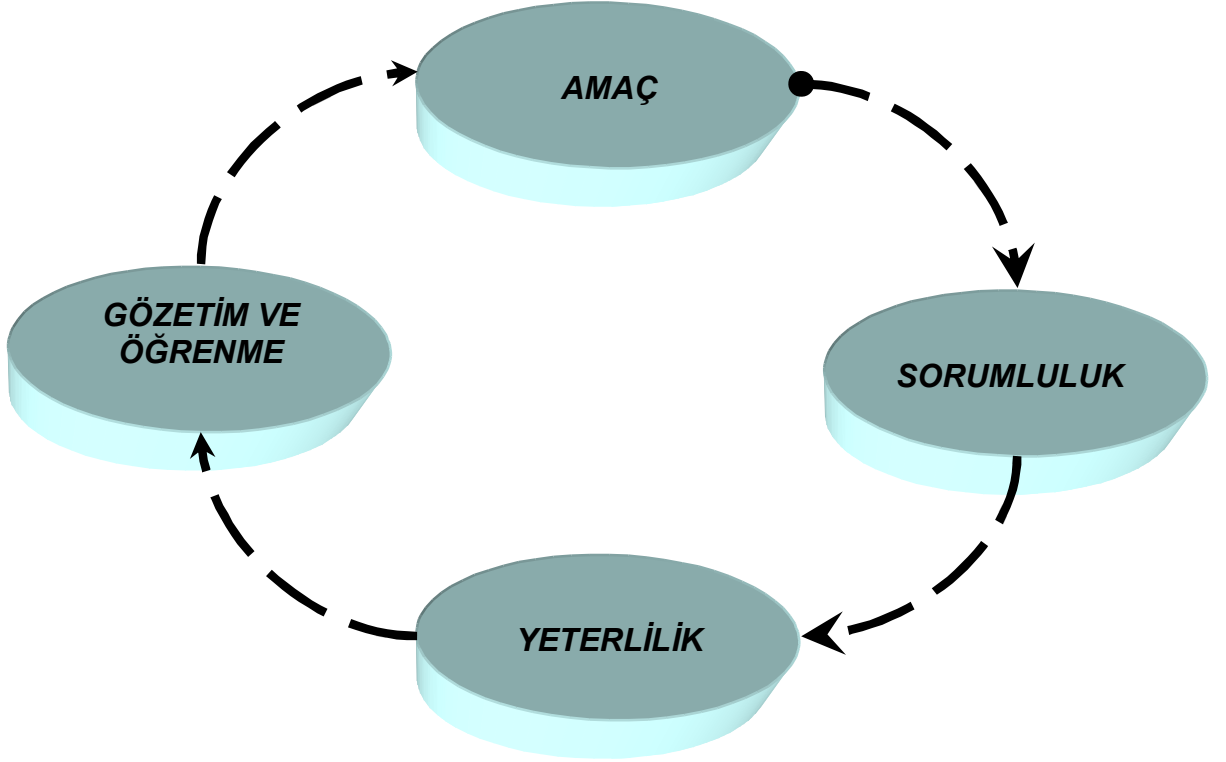
- Kuruluşun denetim etkinliğinin arttırılması için genel raporlamaya ihtiyaç vardır.
- Kuruluşların pek çoğunda artan rekabet ortamı ve küresel rekabet ortamı nedeniyle kontrol sistemleri değişikliğine ihtiyaç vardır.
- Kuruluşların değerlerin paylaşımı ve açık iletişim kanalları gibi farklı kontrol mekanizmalarına ihtiyacı vardır.¹⁰⁵

COCO kontrol rehberinde kontrol kriterleri amaç (purpose), sorumluluk (commitment), yeterlilik (capability) ve gözetim ve öğrenme (monitoring and learning) başlıkları altında gruplandırılmaktadır.

¹⁰⁴ CICA’s And CCAF’s, **Two Sides of the Same Coin, Guidance on Control And Effectiveness Reporting Framework**, CCAF May 1996, s.6

¹⁰⁵ Cooper J. David, Gendron Yves, Power and the Criteria of Control, <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx> Erişim Tarihi 10.10.2009

Şekil 3: COCO Kontrol Süreci



2.7.2.1. Amaç Kriteri

Kontrol Rehberi bir kuruluşun tüm çalışanlarının belirlenmiş hedeflere göre hareket etmesini önermektedir. Ancak bu hedefler önceden formüle edilmiş olmalı ve tüm çalışanlara tebliğ edilmelidir. Hedeflerin belirlenmediği kuruluşlarda esneklik ve değişikliklere karşı yeni konum belirlenmesi imkansızlaşır.¹⁰⁶

2.7.2.2. Sorumluluk Kriteri

COCO kontrol rehberine göre kurumun tüm çalışanların görevlerini yerine getirmek için sorumluluk alanlarının ve yetkilerinin önceden belirlenmiş olması gerekir. Kurumda sorumluluk duygusunun yerleştirilmesi için de ortak etik değerler oluşturulmalı ve ilan edilmelidir.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Cooper and Gendron , a.g.e, <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx>

¹⁰⁷ Cooper and Gendron , a.g.e, <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx>

2.7.2.3. Yeterlilik Kriteri

Yeterlilik kriteri belirlenen hedeflere ulaşmada kurumun yeterliliği hakkında bilgi verir. Bu çerçevede, tecrübe, bilgi, beceri, iletişim süreçleri, koordinasyon ve kontrol aktiviteleri yeterlik bileşeninde yer alır.

2.7.2.4. Gözetim ve Öğrenme kriteri

COCO, değişimlerin nasıl ve neden yapılması gerektiğini saptayabilmek için performansların izlenmesini önerir. İzleme kurum içi olduğu gibi kurum dışı izleme de yapılmalıdır. Bu nedenle bir izleme prosedürünün belirlenmesini ve kontrol aktivitelerini sürekli değerlendirilmesini önerir.¹⁰⁸

2.7.3. e-SAC Modeli

Elektronik sistem güvenliği ve kontrol (Electronic Systems Assurance and Control) işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.¹⁰⁹

e-SAC raporunda iç kontrol, hedeflere ulaşmada insan faktörü ve buna bağlı birçok alt sistemin ortak çalışmasıyla etkin bir şekilde hedeflere ulaşılabileceğini savunur. Rapor, bilgisayar sistemlerinin iç kontrol sisteminin kurulmasındaki önemine vurgu yapar.

e-SAC modelinde sorumluluk münhasıran iç denetçilerindir. İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin bir biçimde sağlamanın dışında bilgi işlem sistemlerinin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır. Dolayısıyla, iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ilaveten bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir.¹¹⁰

e-SAC Modelinde iç kontrol sisteminin bileşenleri üçe ayrılmıştır. Bunlar:

¹⁰⁸ Cooper and Gendron , a.g.e, <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx>

¹⁰⁹ Aksoy , s.144

¹¹⁰ Aksoy , s.145

- kontrol çevresi,
- manuel ve otomatik sistemler,
- kontrol prosedürleri'dir.

Kontrol çevresi, genel olarak organizasyon yapısını tanımlar. Manuel ve otomatik sistemler, bilgilerin işlendiği raporlandığı ve depolandığı bilgi sistemlerini ifade eder. Kontrol prosedürleri, bilgi sistemlerinin etkinliği üzerinde yapılan kontrollerdir.

2.7.4. COBIT Modeli

Bilgi Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları (Control Objectives for Information Technology-COBIT) ilk olarak 1996'da Bilgi Sistemleri ve Denetimi Kurumu (Information Systems Audit and Control Foundation-ISACF) tarafından yayımlanmıştır.

COBIT Modeli, yönetime bilgi teknolojileri güvenliği ve kontrol eylemlerine bir iyi uygulama örneği sunarken yönetim üzerindeki kontrolden ziyade kontrol sistemleri üzerine odaklanır.¹¹¹ COBIT, bir şirkette teknolojinin kullanımından ve Bilgi teknolojileri (BT) yönetimi ile kontrol geliştirmekten türeyen faydayı en üst düzeye çıkarmaya yardım etmesi için yöneticilere, denetçilere ve BT kullanıcılarına genel olarak kabul görmüş ölçüler, göstergeler, süreçler ve en iyi uygulamalar sağlar. COBIT'in vizyonu; BT yönetimi modeli olmaktır. COBIT sadece bir denetim aracı değil, aynı zamanda bir yönetim aracı olma amacını taşır. Bu nedenle yönetimden bilişim teknolojileri personeline kadar kurum içi ve dışında, kurumun varlığı ve sağlıklı faaliyet göstermesi konularında risk üstlenen taraflara fayda sağlama amacını da yerine getirmeyi hedeflemektedir.

COBIT, bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol amaçları yaklaşımıdır ve ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli yollar tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklı bir yaklaşımdır. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını

¹¹¹ COBIT, 4.1 Framework Control Objectives Management Guidelines Maturity Models , <http://www.isaca.org/AMTemplate.cfm?Section=Downloads&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=34172> Erişim Tarihi 07.09. 2009

kullanmasını amaçlar ve verilen hizmetlerin, istenilen kalite, güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap vermesini sağlar. COBIT süreç değil kontrol esaslıdır. Şirketlerin neler yapması gerektiği ile ilgilidir ama bunların nasıl yapmaları gerektiği ile ilgilenmez.¹¹²

COBIT kaynak dokümanlarını COSO ve SAC 'dan sağlar. COBIT kontrolün tanımını COSO 'dan ve bilgi teknolojisi kontrol amaçlarının tanımını SAC 'dan alır. COBIT kontrol iş hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve beklenmeyen olayların önlenmesi, düzeltilmesi için makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan kurallar, usuller, uygulamalar ve organizasyon yapıları olarak tanımlanmıştır.¹¹³

COBIT, dört süreç alanında gruplanmış otuz dört BT sürecini ele alır. Bu dört grup;¹¹⁴

- Planla ve Organize Et
- Tedarik ve Uygulama
- Teslimat ve Destek
- İzle ve Değerlendir

şeklinindedir. Her bir sürecin 0-5 arası bir olgunluk seviyesi vardır. (0 yok, 5 optimize edilmiş) Bu ölçek, bir organizasyondaki sürecin olgunluk seviyesi, o sürecin hangi olgunluk seviyesinde olması gerektiği, hangi seviyenin en iyi uygulama olarak varsayıldığı ve diğer organizasyonların ne seviyede olduğu gibi anahtar değerlendirmeler için kullanılır.

2.7.5. İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması

Yukarıda bahsettiğimiz iç kontrol modellerinin belli kriterler bazında karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

¹¹² Uzunay Vildan, **COBIT (Control Objectives for Information and related Technology)**, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi,Uzman Raporları, <http://www.bumko.gov.tr> Erişim Tarihi 19.07.2009

¹¹³ Uzunay Vildan, a.g.e, <http://www.bumko.gov.tr>

¹¹⁴ Türkiye Bilişim Derneği, **Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri (Cobit- Control Objectives For Information And Related Technology)** http://www.tbd.org.tr/resimler/ekler/bf1211fd4b7b945_ek.pdf Erişim Tarihi 29.09.2009

Tablo 3: İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması

	COSO	COCO	COBİT	e-SAC
Sistemi oluşturma sorumluluğu	İşletme Yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi etkin çalıştırma sorumluluğu	Yönetim	Yönetim ve tüm personel	Yönetim, iç ve bağımsız dış denetçiler	İç denetçiler
İç kontrol sisteminin etki alanı	İşletmenin tamamı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojileri ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojileri
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personelce oluşturulan ve etkilenen bir yöntem	İşletme yönetimi ve tüm personelce oluşturulan ve tüm paydaşlara bilgi veren bir yöntem	İşletme politikaları iş yapış tarzı ve organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem	Çalışanlarda oluşan bir sistem yöntemler ve alt sistemlerden oluşur
Amaç	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa yönetmeliklere uygunluk ve	Güvenilir finansal raporlama Önceden belirlenmiş hedeflere uyum Yasa yönetmeliklere uyum Faaliyetlerde açıklık ve etkinlik	Güvenilir finansal raporlama Faaliyetlerde etkinlik Yasa yönetmeliklere uygunluk Tam doğru ve gizli bilgiler Bilgi teknolojileri ve işletmenin tamamı	Güvenilir finansal raporlama Yönetimin hedeflere ulaşma başarısı Faaliyetlerde etkinlik Bilgi teknolojileri

Tüm iç kontrol modellerinde iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin sorumluluk yönetime verilmiştir. COSO modelinde iç kontrolün etkin bir şekilde yürütülmesinden de yönetim sorumlu kılınmıştır. Ancak COCO modelinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinden yönetim ile birlikte tüm personel, COBİT modelinde üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler ve e-SAC modelinde ise iç denetçiler sorumlu tutulmuştur.

İç kontrol sisteminin etki alanı COSO ve COCO modellerinde işletmenin tüm faaliyet alanlarını içine alırken COBİT ve e-SAC modellerinde bilgi teknolojileri tabanlı sistemler olması nedeniyle işletmenin tümünün yanında özelde de bilgi teknolojileri kontrol alanının etki alanı içerisinde.

İç kontrol modelleri amaçları yönünden değerlendirildiği zamanda birbirleri arasında çok farklılıklar olmadığı görülecektir.

2.8. İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar

Bir kurumdaki iç kontrol sisteminde sorumluluklar ve görevler üst yönetimden her seviyedeki çalışan personele kadar dağılır. Bu nedenle iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluğu olan tüm personelin iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluklarını bilmeleri önem arz eder.

2.8.1. Üst Yönetim

Bir organizasyondaki üst yönetim genel müdür ve yardımcısı düzeyinde birinci derece imza yetkisine sahip yöneticiler ile imza yetkisine sahip bölüm yöneticileri olarak tanımlayabiliriz. İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden organizasyonda yer alan tüm personel sorumludur, ancak üst yönetimin prosedürler üzerinde ayrı sorumlulukları vardır.¹¹⁵ Üst yönetim iç kontrol sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, düzgün işlemlerinden, izlenmesinden ve dokümanite edilmesinden sorumludur.

Üst yönetim iç kontrol sistemini uygulayacak organlarla koordineli bir şekilde;

- Organizasyonun taşıdığı risklerin tespit edilmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve kontrol edilmesi için gerekli yöntem, araç ve uygulama usullerinin gerçekleştirilmesinden,
- İç kontrol sisteminin sürekli gözden geçirilmesi ve gerektiğinde tekrar yapılandırılmasından,

¹¹⁵ KPMG Review, **Internal Control: A Practical Guide**, October 1999, http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg_internal_control_practical_guide.pdf Erişim Tarihi 12.10.2009

- Uygun iç kontrol politika önerilerinden belirlenmesinden,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin, strateji ve politikalara uygunluğunun izlenmesinden sorumludur.¹¹⁶

2.8.2. Diğer Çalışanlar

Diğer personel ve çalışanlar da iç kontrolü yaşama geçirirler. Bunlar, genellikle, kontrolleri yürüten, gözden geçiren ve yanlış uygulanan kontrolleri düzelten ön cephedeki kişiler olup, günlük görevlendirmelerin gerçekleştirilmesinde kontroller aracılığıyla sorunları tespit ederler.¹¹⁷

Bu nedenle iç kontrol, açık ya da gizli her bir çalışanın görev tanımının bir parçası olmalıdır. Her bir çalışan, iç kontrol sisteminde kullanılan bilgiyi üretmektedir veya gerektiğinde kontrol faaliyetleri yürütmektedir.¹¹⁸

2.8.3. İç Denetim

Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgi sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir.¹¹⁹

Bu nedenle, iç denetim fonksiyonu bir organizasyonun faaliyetlerine ek değer katan ve onları geliştiren bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek

¹¹⁶ Korkut, s.29

¹¹⁷ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector**, <http://www.intosai.org>

¹¹⁸ Korkut, s. 32

¹¹⁹ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector**, <http://www.intosai.org>

ve bunları geliştirmek üzere sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.¹²⁰

İ denetim birimleri etkin bir iç kontrolün işletilmesinde yönetime bilgi sağlayan bir emniyet subabı olmakla birlikte¹²¹ iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi ile ilgili sorumlulukları yoktur. iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi sorumluluğu st ynetimdedir.

2.8.4. Kurum Dışı Gruplar

İç kontrol paydaşlarının ikinci ana grubu dış denetçiler, kanun koyucular, düzenleyici kurumlar ve diğer gruplardır. Bu gruplar organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilirler veya i kontrolün yaşama geçirilmesi bakımından yararlı olacak bilgiler sağlayabilirler. Ancak, bunlar organizasyonun iç kontrol sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, düzgün çalışmasından, sürdürülmesinden ya da dokümante edilmesinden sorumlu değildirler.¹²²

2.9. Etkin Bir İ Kontrol Sisteminin Kurulması İim n Koşullar

Bir organizasyonda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için aşağıda belirttiğimiz koşulların oluşması gerekir. Aksi takdirde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edilemez.

2.9.1. st Yönetim Desteği

Etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi için n koşullardan biri , yönetimin desteğinin sağlanmasıdır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi için gerek şart olarak n gördüğümüz bu desteğin sermayedar ve/veya yönetim kurulu tarafından, işletmelerin profesyonel kadrolarına verilmesinde bazı engeller mevcuttur. Sermayedar iç kontrol sisteminin tesisi ve işletilmesi için katlanacağı maliyet ile sağlayacağı faydayı

¹²⁰ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector**, <http://www.intosai.org>

¹²¹ Jeffrey Cohen, Thomas Kida. **The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' Use of Analytical Review**, Journal of Accounting Research, Vol 27, No. 2 Autumn, 1989 s.276

¹²² INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector**, <http://www.intosai.org>

somut olarak ölçümleyememektedir. Maliyet analizinin kısa vadede yapılabilmesine karşılık, fayda analizi daha uzun bir vade gerektirmekte ve dolayısıyla, fayda maliyet ilişkisini değerlendirme sermayedarın yargısına, tahminine bağlı kalmaktadır.¹²³

Kar amacı gütmeyen kurumlar ve kamu yönetiminde ise yönetim iç kontrol sistemini bir yönetim aracı olarak görmelidir. İç kontrol prosedürlerinin uygulanması kurum içi bürokrasiyi artıracak gibi işlemlerin uygulanmasında daha fazla zaman ve işgücü gerektirecektir. Bu nedenle iç kontrolün uygulanmasından dolayı bir maliyet ortaya çıkacaktır. Üst yönetimin fayda maliyet analizini yaparak iç kontrol prosedürlerini uygulamaya koymasına gerekir.

Bu nedenle, üst yönetim desteği sağlanmadan etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi mümkün değildir. Bu nedendir ki, iç kontrol sisteminin kurulumunda hareket için başlangıç noktası yönetim desteğinin sağlanmasıdır.

2.9.2. Organizasyonel Yapı

Organizasyonda ana fonksiyonlar birbirinden kesin çizgilerle ayrılmalıdır. İşletmeler ana faaliyet konularının gerektirdiği tüm fonksiyonları, hiyerarşik organizasyon şemasından önce, tanımlamalı ve fonksiyonel organizasyon şemalarını oluşturmalıdırlar.¹²⁴

Burada dikkat edilmesi gereken husus her fonksiyon için ayrı bir hiyerarşik yapılanma değil standart bir hiyerarşik yapılanmanın göz önünde bulundurulmasıdır. Bir bütün olarak iç kontrol sistemi ve münferiden iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini açısından en uygun örgütlenme türü fonksiyonlara göre bölümlenmiş örgüt yapısıdır.¹²⁵

2.9.3. İç Denetim

İç Denetim, bir kurumu faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. Bu faaliyet, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim

¹²³ Dabbağoğlu Kadir, **İç Kontrol Sistemi**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz –Ağustos 2007, sayı,82 s.163

¹²⁴ Dabbağoğlu , s.165

¹²⁵ Yılcı Münevver, **İç Denetim**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2006, s. 49

süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.¹²⁶

İç denetim, ana işletme fonksiyonu olan yönetim fonksiyonunun alt fonksiyonudur ve fonksiyonel organizasyon şemasında bir işletme fonksiyonu olarak tanımlanmamalıdır. İç denetim birimleri hiç bir etki altında kalmadan çalışabilmeleri için yönetim fonksiyonuna bağlı olmalı ancak yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdırlar. Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan etkin bir iç denetim sisteminin, süreci gözlemleyen, sonucu denetleyen ve nitelikli insan gücü ile donatılmış bir yapıda olması gerekir. İç denetim raporlarını organizasyonda iç kontrolde sorumluluğu ve sistemin takibi görevi olan yapıya vermelidir. İşleyen bir iç denetimin olmadığı örgütlenme yapılarında iç kontrol sisteminin kurulması sistemin kontrolü yapılamayacağından etkinliği ölçülemeyen bir sistem olacaktır.

2.10. İç Kontrolün Kamu Yönetimine Uygulanması

Kamu idareleri kar amacı gütmeyen organizasyonlardır ve yönetim kurulu veya hissedarlarına hesap verme zorunlulukları da yoktur. Bununla birlikte, kamu idareleri vatandaşlar ve kurumlar adına kamu kaynağı elde etmekte ve bu kamu kaynaklarını onlar için harcamaktadır. Bu genellikle vergi mükelleflerinin ödedikleri parayı ifade eder. Mükellefler, her zaman kamu idarelerinin kaynakların yönetiminde dikkatli davrandıklarına ilişkin güvence alma hakkına sahiptirler.

Günümüzde çağdaş devlet anlayışı, kamu kaynaklarının daha iyi ve rasyonel kullanımını konusunu ön plana çıkararak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması anlayışını hakim kılmıştır.¹²⁷ . Kamu idareleri kamu hizmeti üretirler ve bu hizmetlerin etkin ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi ve harcamalarda hesap verilebilirliği sağlamak kamu ve hizmetinin sunumu yapılan vergi mükelleflerini tatmin etmek için bir iç kontrol sisteminin varlığı gereklidir. Kamu yönetiminde iç kontrol uygulamaları da bu anlayışın bir yansımasıdır. Çünkü bir şirkette yaşanabilecek iç kontrol zafiyetleri sadece ortakları ya da hissedarları etkilerken kamuda her hangi bir kuruluşta yaşanabilecek iç kontrol zafiyetleri tüm toplumu etkileyebilecektir.

¹²⁶ Yılancı, s. 8

¹²⁷ Kesik 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, 2005/1, s.95

Kamu yönetiminde iç kontrol aynı zamanda, kamu kaynaklarının bütçe otoriteleri (hükümet ve meclis) tarafından belirlenmiş hedefler doğrultusunda kullanılması hakkında makul güvence sağlamak için yeterli ve şeffaf yöntemler ve düzenlemeler sağlamayı amaçlar. Ek olarak, ideal bir iç kontrol ortamı, yolsuzluğu ve dolandırıcılığı önlemede etkin bir araçtır.¹²⁸

Kamu yönetimi için iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ve uygulanmasına ilişkin örnekler incelendiğinde COSO modeli temel alınarak bir iç kontrol yapısı oluşturulduğu görülmektedir.

2.10.1. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ve Kamu İç Kontrol Standartları

INTOSAI tarafından 1992 yılında yayımlanan ilk İç Kontrol Standartları Rehberi 17'nci INTOSAI Kongresi (Seoul, 2001) COSO iç kontrol bütünleşik çerçevesini dikkate alarak kamu yönetimi için etik değerleri ve bilgi işlenmesine ilişkin kontrol aktivitelerinin de ekleyerek genişletilmiştir.¹²⁹

INTOSAI yayımlanan rehberde kamu sektörünün karakteristik özelliklerini de dikkate almıştır. Bununla birlikte, kamuya duyulan güven bağlamında standartların önemli vurgusu etik kurallar üzerine yapılmıştır. Rehberde göre, Kamu sektöründeki sahteciliğin ve yolsuzluğun önlenmesi ve ortaya çıkarılması kadar, etik tutum ve davranışların öneminin daha fazla vurgulanması iç kontrol hedeflerinin içeriğini haklı çıkarmaktadır.

INTOSAI iç kontrol standartları kamu sektöründe iç kontrol için tavsiye edilmiş bir çerçeveyi tanımlayıp değerlendirilebilmesi açısından da bir temel oluşturur. Bu yaklaşım bir organizasyonun faaliyetlerinin bütün cepheleri için geçerli olduğundan aslında bir yönetim aracıdır.

¹²⁸ European Commission, **Welcome to the world of Public Internal Financial Control**, http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf Erişim Tarihi 17.09.2009

¹²⁹ INTOSAI iç kontrol standartlarının anlatıldığı bu bölümde INTOSAI'nin 2004 yılında yayımlanmış olduğu "**Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**" adlı iç kontrol standartlarından yararlanılmıştır. www.intosai.org Erişim Tarihi 23.06.2009

2.10.1.1. İç Kontrolün Tanımı

INTOSAI iç kontrol rehberine göre iç kontrol, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir yapıdır.

Oluşturulacak yapıda yönetimin ve her seviyede çalışanın gerek risklerin yönetilmesinde gerekse kurumun misyonunun ve genel amaçların gerçekleştirilmesi konusunda söz konusu sürece dahil olması gerekir.

2.10.1.2. İç Kontrolün Özellikleri

İç kontrol, tek bir olay yada faaliyet değil kurumun tüm faaliyetleri içinde çalışan bir süreçtir. Bu nedenle de kurumun ayrılmaz bir parçasıdır.

İç kontrol; faaliyetlere ek olarak tesis edilmek yerine, onların içine, ayrılmaz bir parça olarak yerleştirilmelidir. İç kontrol organizasyonun bünyesine gömülü olarak inşa edilerek, planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası olur ve bu süreçlerin tamamlayıcısı haline gelir.

İç kontrolü çalıştıranlar tüm personeldir. Yönetim, esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirler ve iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. Diğer personel ise Yönetim tarafından belirlenen iç kontrol politika ve prosedürlerinin uygulanmasını üstlenir. Bu nedenle, yönetim ve kurum personeli arasında etkin bir iletişim sisteminin varlığı önem taşımaktadır.

İç kontrol, kurumun misyonunun gerçekleştirilmesine yöneliktir. Her kurum öncelikle kendine özgü belirlenmiş misyonu genelinde ise kamu yararını gözetmek zorundadır.

Belirlenen hedeflere ulaşmada kurum çok sayıda riskle karşı karşıya kalacaktır. İç kontrolün görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını maksimize etmek üzere bu riskleri. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilirse de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur. Bu nedenle iç kontrol hiçbir zaman mutlak güvence sunmaz.

İç kontrol, genel hedeflerin alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilmesini öngörür.

Bu genel hedefler şunlardır;

Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde icra etme: Kurumun faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde olmalıdır. Bunların organizasyonun misyonuyla uyum içerisinde olması gerekir.

Düzenli biçimde icra etme iyi organize olmuş bir tarzda ve metodik biçimde çalışma demektir.

Ahlak kurallarına uyma moral prensiplerle bağlantılıdır. Ahlakî davranış kurallarının önemine ve kamu sektöründe sahteciliği ve yolsuzluğu önlemeye ve ortaya çıkarmaya doksanlı yıllardan bu yana daha fazla vurgu yapılmaktadır. Genel beklentiler kamu görevlilerinin kamu çıkarına uygun biçimde hizmet etmesi ve kamu kaynaklarını düzgün biçimde yönetmesi yönündedir. Vatandaşların kanunlara uygunluk ve hakkaniyet temelinde tarafsız muamele görmesi gerekir. Bu nedenle, kamusal etik değerler bir ön koşul olmalı ve desteklenmelidir; kamuya duyulan güven iyi yönetişimin kilit taşıdır.

Ekonomik olma, savurgan olmama veya lüks harcama yapmama anlamına gelir. Kaynakların doğru miktarda, uygun kalitede elde edilip en düşük maliyetle, doğru zaman ve yerde sunulmasıdır.

Verimli olma, hedefleri başarmak için kullanılan kaynaklar ile üretilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Belirli kalitede ve miktarda çıktıyı elde etmek üzere minimum kaynak girdisi kullanmak ya da belirli kalite ve miktarda kaynak girdisiyle maksimum çıktı üretmek anlamına gelir.

Etkin olma, hedeflerin başarıyla yerine getirilmesini ya da bir faaliyetin sonuçlarının hedefi karşılama derecesini veya o faaliyetin yaratmak istediği etkileri ifade eder.

Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerini yerine getirme: Hesapverme sorumluluğu, kamu hizmeti veren organizasyonlarının ve onun bünyesinde görev yapan kişilerin, kamu fonlarının çekip çevrilmesi, kurallara uygunluğu ve performansın bütün boyutları dahil, aldıkları kararlardan ve eylemlerinden sorumlu tutuldukları süreçtir.

Bu sorumluluk güvenilir ve uygun finansal ve finansal olmayan bilgilerin hazırlanması, muhafaza edilmesi ve bunlardan yararlanılması suretiyle ve bu bilgilerin gereken zamanlarda doğru ve tarafsız biçimde, kurum dışı ve içi paydaşlara raporlar aracılığıyla açıklanmasıyla gerçekleştirilir.

Finansal olmayan bilgiler politikaların ve faaliyetlerin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği ile bağlantılı (performans bilgisi) ve iç kontrol ve onun etkinliğiyle ilgili olabilir.

Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma: Organizasyonların çok sayıda yasaya ve yönetmeliğe uyması gerekir. Kamu organizasyonlarında, yasalar ve yönetmelikler, kamu parasının elde edilme, harcanma ve ödenme tarzını düzenler. Bütçe Yasası, uluslararası anlaşmalar, idarenin düzgün çalışması ile ilgili yasalar, muhasebeyle ilgili yasalar/standartlar, çevre koruması ve medeni haklar yasası, gelir vergi yönetmelikleri, sahtecilik ve yolsuzluğa karşı yasalar örnek olarak sayılabilir.

İsraf, suiistimal, kötü yönetim, hatalı uygulamalar, sahtecilik ve mevzuata aykırılıklar yüzünden meydana gelen kayıplara, kötüye kullanmaya ve hasara karşı kaynakları koruma: Dördüncü genel hedefin ilkinin (düzenli, ahlak kurallarına uygun, verimli, ekonomik ve etkin faaliyette bulunma) bir alt kategorisi olarak kabul edilmesine rağmen, kamu sektöründe kaynakları korumanın önemine vurgu yapılması gerekir. Bu husus, kamu kesimindeki kaynakların genellikle kamu parasıyla ilgili olması ve kamu çıkarları doğrultusunda kullanımlarının özel itina gerektirmesi gerçeğine dayanır. Ayrıca, kamu sektöründe hâlâ yaygın bir biçimde kullanılan nakit esasına dayalı bütçe muhasebesi kaynakların elde edilmesi, kullanılması ve elden

ıkarılması konusunda yeterli güvence sağlayamaz. Sonuç olarak, kamu kesimindeki organizasyonlarda varlıkların tümünün güncel kayıtları her zaman bulunamaz ve bu onları saldırıya çok açık hale getirir. Bu nedenle, kontroller kurum kaynaklarının elde edilmesinden elden çıkarılmasına kadar yönetilmesi ile bağlantılı faaliyetlerin her birinin içine yerleştirilmiş olmalıdır.

Hükümet faaliyetlerinin şeffaflığını ve hesapverme sorumluluğunu gerçekleştirmenin anahtarı olan bilgiler, başvuru dokümanları ve muhasebe kayıtları gibi diğer kaynakların muhafaza edilmesi gerekir. Bunlar da çalınma, kötüye kullanılma veya tahrip edilme tehlikesiyle karşı karşıyadır.

Hatta birtakım kaynakların ve kayıtların korunması bilgisayar sistemlerinin ortaya çıkışından bu yana giderek önem kazanmıştır. Korunmak için zen gösterilmediği takdirde, bilgisayar ortamında saklanan hassas bilgiler tahrip olabilir ya da kopyalanıp dağıtılabilir yahut da suiistimal edilebilir.

2.10.2. İ Kontrolün Unsurları

İç kontrol birbiriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir:

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme,

İç kontrol; kurumun belirlenmiş hedefleri gerçekleştirip gerçekleştiremediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanır. Bu nedenle, hedeflerin belirlenmiş olması gerekir.

Kontrol ortamı i kontrolün temel yapısı kontrol ortamıdır. Hedeflerin belirlenmesinde önemli etkisi olan kontrol ortamı kontrol faaliyetlerini de belirler. Belirlenen hedefler ne kadar doğru ve açık tanımlanırsa etkin bir kontrol ortamı tesis

etmek suretiyle, kurum misyonunun ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine çalışılırken karşılaşılan riskleri değerlendirme ve bu risklere uygun yanıtın geliştirilmesi için bir zemin oluşturulur.

Risklerin azaltılması için temel strateji, kontrol faaliyetlerinin belirlenmesidir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı olabilir. Ayrıca düzeltici kontroller de tamamlayıcı unsurdur.

Etkin bilgi ve iletişim bir kurumun etkin çalışması ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Aynı zamanda yönetim, çalışanlarla arasında güvenilir, eksiksiz, doğru ve zamanında bir iletişime ihtiyaç duyar.

İç kontrol, kurumun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini sürekli izlemek gerekir.

2.10.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamını, kurumdaki tüm personelin kontrol bilincini etkileyen yapıdır. Bu nedenle de iç kontrolün diğer bütün unsurlarının esasıdır.

Kontrol ortamının öğeleri:

- kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri ve organizasyonun bütününde her zaman iç kontrole yönelik destekleyici bir tavır içinde olma,
- uzmanlığa adanmış olma,
- “üst yönetimin tavrı” (örneğin, yönetimin felsefesi ve iş görme üslubu),
- organizasyonel yapı,
- insan kaynakları politikaları ve uygulamalarıdır.

Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri: Yönetim ve personel, kurumun bütününde, her zaman iç kontrolün gerçekleşmesi için

destekleyici bir tavır göstermelidir. Organizasyonun bünyesindeki ilgili her birey - yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına (code of conduct) her zaman uymak durumundadır. Mal bildiriminde bulunulması alınan hediyelerin bildirilmesi gibi kural ve davranışlar örnek olarak gösterilebilir.

Ayrıca, kamu kuruluşları dürüstlüğü ve etik değerleri koruyup sergilemeli; bunları kamuoyu nezdinde görünür kılmalıdır.

Uzmanlığa adanmış olma: Kurum faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin olarak yürütülebilmesi için gerekli olan personel yeterliliği iç kontrolün işlemesi için gerekli bir unsurdur. Bu yeterlilik düzeyi değişen koşullara göre kendini sürekli geliştirmelidir.

Üst Yönetimin Tavrı: Üst yönetimin tavrı (örneğin, yönetimin felsefesi ve iş görme üslubu) şunları ifade eder:

- iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım, bağımsızlık, uzmanlık ve örnek vererek yönlendirme,
- yönetim tarafından belirlenen bir davranış kuralları bütünü, fikir danışma ve iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirici performans değerlendirmeleri.

Üst yönetimin tavrının oluşturulmasında en üst hükümet yetkilisinin ve yasa koyucuların taahhütleri, müdahaleleri ve desteği pozitif yaklaşımı teşvik edici olup organizasyondaki iç kontrole dönük olumlu ve özendirici yaklaşımın sürdürülmesi bakımından yaşamsal önemdedir.

Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar.

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları: İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, klasik personel yönetiminden farklıdır. İnsan kaynakları politikaları personel teminin yanında rehberlik etme, personel yetiştirme (formel ve işbaşı),

eğitme, değerlendirme, danışma öğelerini de içinde barındırır. Etkin kontrolün sağlanması için liyakate sahip personele ihtiyaç vardır.

2.10.2.2. Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme: kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, yapılacak tedbirleri belirleme sürecidir.

Risk değerlendirmesinin unsurları:

I.Risk tespiti:

- kurum hedefleri ile ilgilidir,
- kapsamlıdır,
- hem kurum hem de faaliyet düzeyindeki iç ve dış faktörlere bağlı riskleri içerir.

II.Risk değerlendirilmesi:

- riskin önem düzeyinin belirlenmesidir,
- riskin gerçekleşme olasılığının hesaplanmasıdır.

III.Kurumun katlanabileceği risk iştahını (risk appetite) belirleme.

IV.Risklere karşı önlem alma:

- risklere karşı alınabilecek önlemler, riskin transferi, riski kabul etme, riski azaltma veya riski ortadan kaldırmaktır.
- uygun kontroller ortaya çıkarıcı ya da önleyici nitelikteki kontrollerdir.

Risklerin Tespiti:Risk değerlendirmeyle ilgili stratejik yaklaşım önemli organizasyonel hedeflere yönelik risklerin tespit edilmesine dayanır. Önemli riskler belirlenerek kaynakların buraya aktarılması ve riskin dağıtılması için önemlidir.

Risk değerlendirmesi meydana gelebilecek bütün riskleri dikkate almalıdır. Risk tespiti, srekliplik temelinde ve tekrarlanan bir süreçtir.

Risk Değerlendirmesi: Riskle nasıl başa çıkılacağına karar vermek için prensip olarak sadece, belirli bir riskin var olduğunu tespit etmek yetmez, aynı zamanda riskin değerini ölçmek ve riskin meydana gelme ihtimalini değerlendirmek de gerekir. Bazı riskler sayısal olarak ölçülmekle birlikte çoğunluğunu sayısal olarak ölçmek mümkün değildir. Bu nedenle risk değerlendirmesinde risklerin yüksek, orta ve düşük olmak üzere sınıflandırmak gerekir

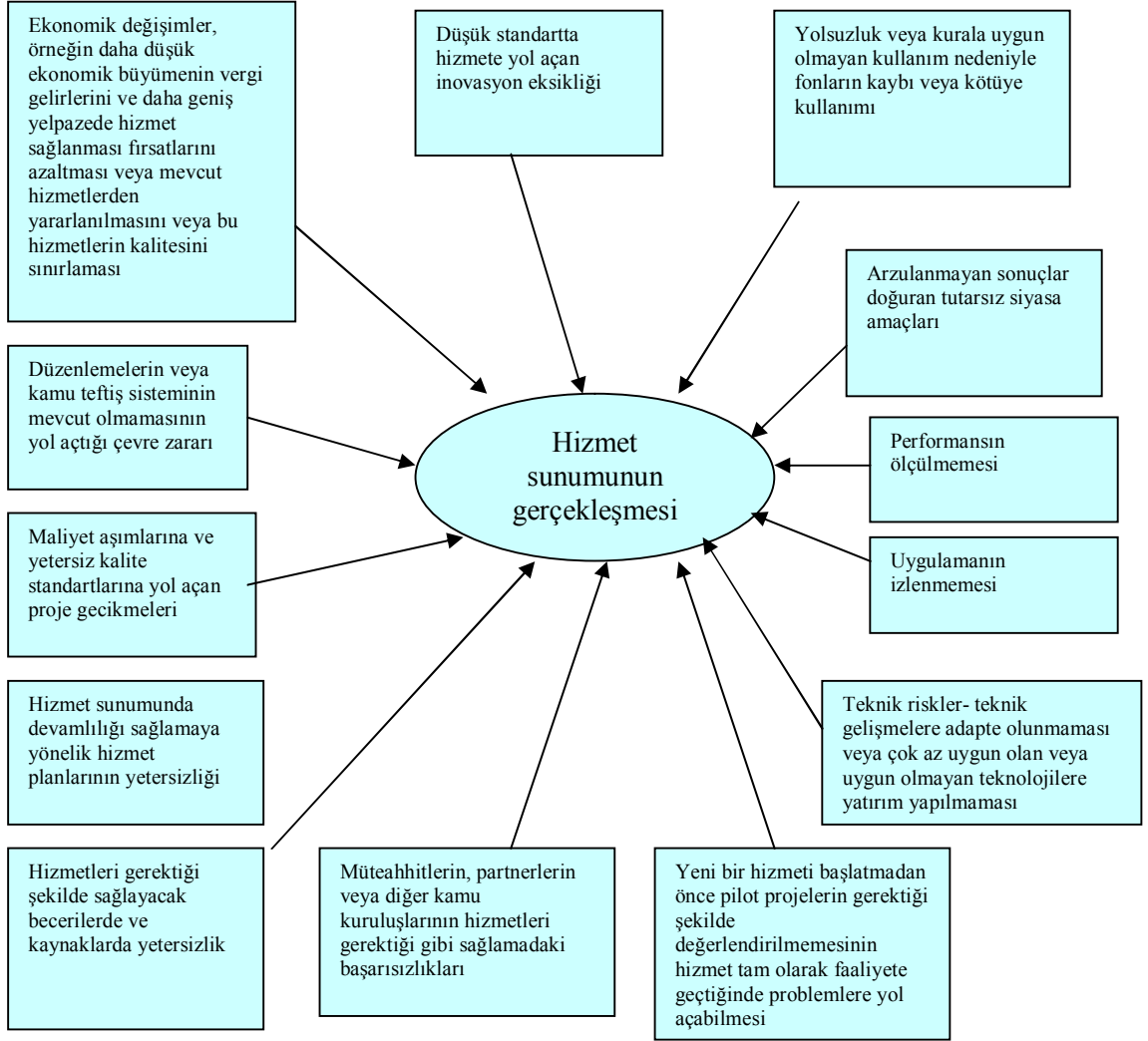
Kurumun Katlanabileceği Risk İştahını (risk appetite) Belirleme: Risk kapasitesi gerekli önlemi almadan önce kurumun göğsleyebileceği risklerin miktarıdır. Riske verilecek yanıtlarla ilgili kararlar, tolere edilebilecek risk miktarının tespitiyle birlikte alınmak durumundadır. Artık risk ise tolere edilemeyen yönetimin riske yanıt vermesinden sonra kalan risktir.

Riske Karşı Önlem Alma: Risk değerlendirmesi sonucunda ortaya çıkan risk profiline göre, uygun önlemlerin alınması gerekir. Riske verilecek cevaplar dört kategoriye ayrılır. Bazı durumlarda, risk transfer edilebilir, tolere edilebilir (kabul edilebilir) ya da bertaraf edilebilir. Ancak, pek çok durumda, kurum riski azaltmak (treatment) durumdadır ve riski kabul edilebilir bir düzeyde tutmak için kurumun etkin bir iç kontrol sistemini uygulama koyup sürdürmesi gerekir.

Riski azaltmanın amacı, riski, mutlaka, yok etmek değildir, daha çok onu kontrol altında tutmaktır.

INTOSAI 2007 yılında yayımladığı Kamu Sektörü İ Kontrol Standartları Rehberi Kurum Risk Yönetimi Hakkında Tamamlayıcı Ek Bilgiler (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector Further Information on Entity Risk Management) adlı doküman ile kamuda karşılaşılabilecek tipik risklerden bazıları gösterilmiştir. Bu Őema ile INTOSAI açıklayıcı olmayı amaç edinmiş olup kamuda karşılaşılabilecek riskler açısından sınırlayıcı değildir.

Şekil 4: Kamu Kurumlarının Karşılaştıkları Bazı Tipik Riskler¹³⁰



2.10.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politika ve prosedürlerdir.

Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için;

- amaca uygun olması (yani doğru yerde, doğru kontrol ve ilgili risklerle orantılı olması),

¹³⁰ Kaynak: INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector Further Information on Entity Risk Management**, INTOSAI PSC Subcommittee on Internal Control Standards, s.14

- dönem boyunca yapılmış plana göre sürekli olarak iş görmesi (yani, müdahil olan bütün çalışanlar tarafından özenle uyulması ve kilit personelin olmadığı ya da işgücünün çok fazla olduğu zamanlarda devre dışı kalmaması),
- kontrolün uygulamaya konma maliyetinin ondan elde edilecek yararları aşmaması,
- kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması, gerekir.

INTOSAI'ye göre belli başlı kontrol faaliyetleri:

- Yetki devri ve onay prosedürleri,
- Görevlerin birbirinden ayrılması (yetkiyi devretme, uygulama, kaydetme, inceleme),
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller,
- Teyitler,
- Mutabakatlar,
- İşgörme performansına yönelik incelemeler,
- Faaliyetler, süreçler ve eylemler ilgili incelemeler,
- Gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onay verme, yönlendirme ve hizmet içi eğitime), dir.

Yetki Devri ve Onay Prosedürleri: İşlemlerin yürütülmesi fonksiyonları yalnızca bu konuda yetki sahibi personel tarafından yerine getirilmelidir. Yetki prosedürleri yazılı olmalı ve çalışanlara açıkça iletilmesi gerekir.

Görevlerin Birbirinden Ayrılması (yetki, uygulama, kaydetme, inceleme): Kurumda bir iş ya da işlemin hassas aşamalarını tümü hiçbir zaman tek kişi ya da bir ekip tarafından kontrol edilmemelidir. Aksine, karşılıklı kontrol ve dengeleme (check

and balance) etkinliğini sağlamak üzere görev ve sorumluluklar çok sayıda kişi arasında sistemli bir biçimde paylaşılmalıdır.

Kaynaklara ve Kayıtlara Erişim Yetkisi Üzerindeki Kontroller: Kaynakların gözetimi ve/veya kullanımından sorumlu personelle sınırlandırılmalıdır. Kaynaklara erişimin sınırlandırılması, yetkisiz kullanım ve zarar görme riskini azaltır ve yönetim talimatlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olur.

Teyitler: İşlemler ve önemli işler sürecin başlamasından önce ve sonrasında kontrol edilir.

Mutabakatlar: Tutulan kayıtlarla karşılığı belgeler arasında düzenli olarak mutabakat sağlanmalıdır.

İşgörme Performansına Yönelik İncelemeler: Faaliyetlerin performansı belirlenmiş standartlara göre etkinlikleri ve verimliliği düzenli olarak gözden geçirilmelidir.

Faaliyetler, Süreçler ve Eylemlerle İlgili İncelemeler: Faaliyetler, süreçler ve eylemler periyodik olarak yürürlükteki ilgili mevzuata, kurum politika ve prosedürlerine uygunluğunun sağlanabilmesi için gözden geçirilmelidir.

Gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onay verme, yönlendirme ve hizmet içi eğitime): Etkili bir gözetim, iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olur. Etkili gözetim için çalışana görev, sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğünün kapsamının açıkça bildirilmesi, çalışanlar tarafından işin sistematik olarak yeterince gözden geçirilmesi, işin istenildiği gibi yürütüldüğünden emin olunması için kritik aşamalarda onay prosedürlerinin işletilmesi gerekir.

2.10.2.4. Bilgi İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Bilgi, zamanında kaydedilmeli ve sınıflandırılmalı ve iç kontrol hedeflerine ulaşmak için kurumda bu bilgiye ihtiyaç duyanlara uygun şekilde ve zamanda sunulmalıdır. Yönetim hesap verme sorumluluğu çerçevesinde hem mali hem

de mali olmayan bilgilere ihtiyaç duyar. Bu bilgiler sadece kurum içi faaliyetlere ilişkin değil yönetimin karar verme sürecine katkıda bulunacak kurum dışı bilgiler de olabilir.

Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin:

- uygun (gerekli bilgi orada bulunmakta mıdır?),
- zamanında (gerektiği zaman orada mı?),
- güncel (en son haliyle elde edilebilmekte midir?),
- doğru (yanlışsız mıdır?),
- elde edilebilir (ilgili taraflarca kolayca elde edilebilir mi?),

olması gerekir.

İletişim, kurumda çalışanların ve yönetimin görevlerini etkin olarak yerine getirmelerini sağlayacak bilgiler iletişimin temelini oluşturur. Etkin bir iletişim kurumda aşağıdan yukarıya, yatay, aşağıdan yukarıya tüm yönleri kapsmalıdır. Üst yönetim hedeflerin gerçekleşmesi için tüm bilgileri çalışanlara açık ve net bir şekilde aktarmalıdır.

2.10.2.5. İzleme

İç kontrolün izlenmesinin amacı kontrollerin, istenilen şekilde çalışıyor olmasını ve zaman içinde meydana gelen değişimlere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamaktır. İzleme fonksiyonu; kurumun misyonu doğrultusunda, iç kontrolün tanımında belirlenen genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini de değerlendirmelidir.

İzleme süreklilik temelinde gerçekleştirilir ve kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Sürekli izleme esnasında veya özel değerlendirmeler aracılığıyla tespit edilen eksikliklerin tümü, gerekli önlemleri alma konumunda olanlara bildirilmelidir.

İç kontrolün eksikliği hakkındaki gerekli bilginin doğru taraflara bildirilmesi yaşamsal önemdedir. Etkin karar alma bakımından özel bir kademenin ne tür bilgiye

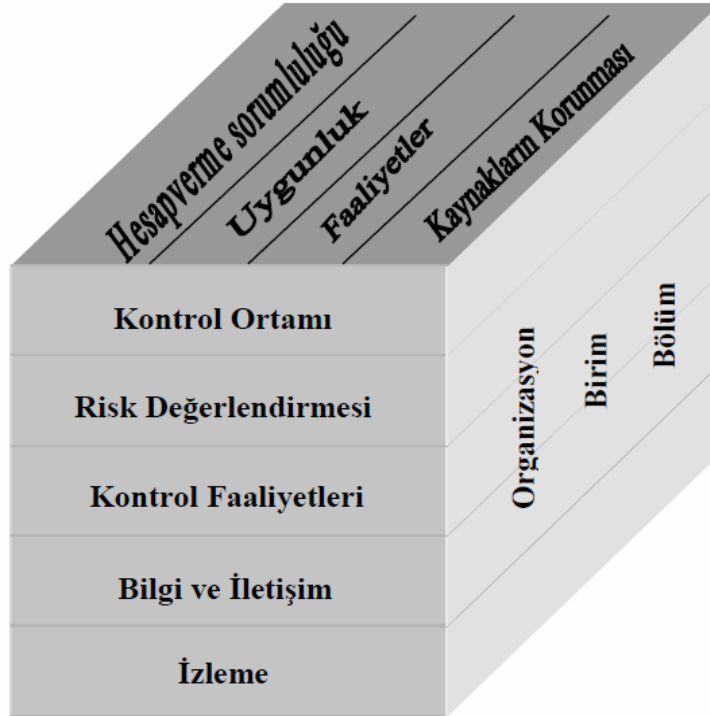
ihtiyaç duyduğunu belirlemek üzere protokoller yapılabilir. Bu tür protokoller; bir yöneticinin, emri altındaki personelinin eylemlerini veya davranışlarını olumsuz yönde etkileyen bir bilginin, spesifik hedefleri gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyulan bilgiler gibi, duyurulması genel kuralını ifade eder.

2.10.3. Hedeflerle İç Kontrol Unsurlarının İlişkisi

Kurumun hedefleri ile bu hedefleri başarması için nelere ihtiyaç olduğunu gösteren iç kontrol unsurları arasında doğrudan bir bağlantı bulunur. Bu ilişki INTOSAI kamu kurumları için yayımladığı rehberde bir küp üzerinde üç boyutlu bir matrisle resmedilmiştir.

Dört genel hedef, hesapverme sorumluluğu (raporlama), yasalara ve yönetmeliklere uygunluk, düzenli ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaynakları koruma üç boyutlu matrisin dikey sütunlarında; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme yatay sütunlarında ve organizasyon veya kurum ve onun departmanları da yan sütunlarında gösterilmiştir.

Şekil 5: INTOSAI İç Kontrol Küpü



Her bir unsurun satırı dört genel hedefi “enlemesine keser” ve bunlara uygulanır. Benzer şekilde genel hedeflere bakıldığında, beş unsurun tümü de hedeflerin her biriyle ilgilidir. Örnek olarak Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği gibi tek bir hedef ele alındığında, bu hedef aynı zamanda beş unsurun tümü ile etkileşim içerisindedir.

2.10.4. Avrupa Birliğinde İç Kontrol

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

AB Komisyonunda bu değişiklikleri karşılamak üzere 2000 yılında yayımlanan Beyaz Raporda (Reforming the Commission- A White Paper) köklü reformlar yapılması öngörülmüştür. Raporda AB'nin mevcut finansal yönetim yapısının gözden geçirilmesi ve Komisyona bağlı her bir birimin ihtiyaçlarına uygun etkin iç kontrol sistemleri kurması amaçlanmıştır.¹³¹

Beyaz Raporda Komisyon modern idarelerde olduğu gibi, iç kontrol sistemlerinin faaliyetlerin yerine getirilmesi konusunda yeterli güvence sağlanması ve yönetimin, sadece kontroller yaptığını değil, bu kontrollerde ilgili riskleri de dikkate aldığını ve kontrolleri öngörüldüğü şekilde yaptığını da göstermesi gerektiği vurgulanmaktadır.¹³²

Avrupa Komisyonu tarafından esas alınan ve idarelerin iç kontrol sistemi Kamu iç mali kontrol sistemi (Public İnternal Financial Control –PFIC) olarak algılanmaktadır. Kamu iç mali kontrol sistemi tanımı özellikle kamu sektöründe kontrol sistemlerini, uluslararası standartlarla ve Avrupa Birliği iyi uygulamaları ile uyumlu bir şekilde geliştirmelerini sağlayan yapısal ve işlevsel bir model olarak öngörülmüştür.

¹³¹ Commission of the European Communities, **Reforming the Commission - A White Paper - Part II - Action plan**, http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf
Erişim Tarihi 11.10.2009

¹³² Commission of the European Communities, **a.g.e**,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

2.10.4.1. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi

Kamu iç mali kontrol sistemi (KİMİK), bir Hükümet ya da hükümetin yetkilendirdiği kuruluşları tarafından içsel olarak gerçekleştirilen, ulusal bütçe harcama merkezlerinin (dış fonlar da dahil olmak üzere) mali yönetim ve kontrolünün, ilgili mevzuat, bütçe açıklamaları, güçlü mali yönetim, saydamlık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine uygun olmasını sağlamayı amaçlayan genel mali kontrol sistemidir. KİMİK, tüm devlet gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin kontrolüne ilişkin tüm tedbirleri içerir. İç kontrolün genel anlamını ifade eder. Harcama öncesi mali kontrolü ve harcama sonrası iç denetimi içerir, fakat bunlarla sınırlı değildir. kamu idaresinin tüm harcama birimlerinin faaliyetlerini kontrol etmelerini sağlayan bir yapıdır.¹³³

AB Komisyonu kamu iç mali kontrol sistemini bir yönetim aracı olarak benimsemiş ve geleneksel kontrol sistemlerinde benimsenen harcama sonrası teftiş işleminden çok fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim ile kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve riskleri belirtmek için oluşturulan, kurumun misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere aşağıda belirlenmiş hedefleri gerçekleştirmek amacıyla tasarlanmış olan bütünlüyci bir süreç olarak öngörmüştür.

2.10.4.2. Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Unsurları

Kamu iç mali kontrolün üç unsuru vardır: yönetsel sorumluluk (mali yönetim ve kontrol sistemi) ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim (iç denetim sistemi) ve ilk iki alanda metodoloji ve standartlaşmayı geliştirmek için bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB).

Mali Yönetim ve Kontrol: Mali yönetim ve kontrol ilkesi, idarelerde gelir ve harcama yapma yetkisine sahip yöneticilerin sadece operasyonel faaliyetler ve sonuçlarından sorumlu olmadığı, aynı zamanda mali yönetim ve kontrol politikaları açısından da sorumlu olduğunu kabul eder.¹³⁴

¹³³ Commission of the European Communities, a.g.e., http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

¹³⁴ Maliye Bakanlığı, **Mali Kontrol Faslı Tamtıcı Tarama Toplantısı Notu**, 13 Mayıs 2006 Brüksel, http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/dokuman/kontrol_tt_notu.pdf Erişim Tarihi 05.01.2010

İlk düzey kontrol yönetici/harcamacı düzeyinde olmalıdır. Yani her bir kamu yöneticisi planlama, programlama, bütçeleme, muhasebeleştirme, kontrol etme, raporlama, belgeleme ve izleme görevlerini yerine getirmek için yeterli mali yönetim ve kontrol sistemlerinin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur.

Risk değerlendirme, risklerin ve riskli alanların teşhis edilmesine yardımcı olmak için kontrol sisteminin bir parçası olarak kullanılan nesnel bir araçtır. Risk idarenin politikalarına göre değerlendirilmeli ve yönetilmelidir. Risk değerlendirme, iç denetçiler tarafından değil idare tarafından gerçekleştirilir.¹³⁵

İç Denetim : Kamu idareleri, yürürlükteki iç kontrol sisteminin objektif değerlendirilmesini sağlamak amacıyla idareyi desteklemek için fonksiyonel olarak bağımsız iç denetçilerle donatılmış olmalıdır. Denetçi doğrudan hiyerarşik açıdan üst yöneticiye rapor verir, ama denetimin nasıl yapacakları konusunda yöneticinin görüşlerinden bağımsızdırlar. Bu da göstermektedir ki, iç denetçi mali hizmetler biriminin bir parçası değildir, doğrudan üst düzey yönetime bağlıdır. Denetçinin görevi, zayıflıkları ortaya çıkarmak ve gerektiğinde geliştirmek amacıyla önerilerde bulunmak için yönetim tarafından yürürlüğe konan iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirmektir.¹³⁶

İç denetim, geleneksel teftiş sisteminden farklı olarak, yönetimin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışma faaliyetidir. İç denetim, temelinde yönetime riskler hakkında bilgi akışını sağlayan bir mekanizmadır. İç denetim, danışma birimi niteliğinde olup yönetsel görevlere dahil edilemezler.

Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu : Kamu iç mali kontrolün tamamen uygulanması ve bu yaklaşımın idarenin tüm düzeylerine uyumlaştırılması görevi uzun zaman gerektirdiğinden, kamu iç mali kontrolün yönetilmesi ve geliştirilmesi için güçlendirilmiş bir merkezi yapının (Merkezi Uyumlaştırma Birimi) olması gereklidir.¹³⁷

¹³⁵ European Commission, a.g.e,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

¹³⁶ European Commission, a.g.e,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

¹³⁷ European Commission, a.g.e,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

Merkezi uyumlaştırma birimleri, genel standartları tespit etme, uygulamayı izleme, raporlama, eğitim programlarını hazırlama, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini idareler arasında yaygınlaştırılması görevlerini yürütür.

2.10.4.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

AB Komisyonu iç kontrolü uluslararası standartlara paralel olarak, “kurum amaçlarına ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde ulaşılması, ilgili mevzuata ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanması, varlıkların ve bilginin korunması, muhasebe kayıtlarının kalitesinin sağlanması ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında üretilmesi amacıyla yönetim tarafından oluşturulan politikaların ve prosedürlerin tamamı” olarak tanımlanmıştır.¹³⁸

1- Etik kurallar ve dürüstlük: Her Genel Müdürlük, personel davranışlarını belirleyen, yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve bildirmeye ilişkin kurallardan personelin tam olarak haberdar olmasını sağlamalıdır.

2- Misyon ve görevler: Her Genel Müdürlük tüm personelle güncel ve yazılı esaslarda iletişim kurmalıdır:

- birim misyonu
- birimdeki roller (görev tanımları)

3- Personel yetkinliği: Her Genel Müdürlük devamlı olarak personel yetkinliği ile görevleri arasında uyum sağlamalıdır.

4- Personel performansı: Her Genel Müdürlük en azından yıllık olarak tüm personelinin performansını gözden geçirmelidir. Personelin en azından yılda bir kez performans raporlamasından sorumlu kişiyle performanslarını tartışma/görüşme imkanı olmalıdır. Belirli performans sorunları tespit edildiğinde yöneticiler durumdan mümkün olduğunca erken haberdar edilmelidir.

¹³⁸ AB Komisyonu iç kontrol standartlarının anlatıldığı bu bölümde Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan – **gayri resmi tercüme- Avrupa Birliği Temel İç Kontrol Standartları’ndan** yararlanılmıştır. www.bumko.gov.tr Erişim Tarihi 23.06.2009

5- Hassas görevler :Her Genel Müdürlük hizmetlerindeki hassas görevlerin envanterini oluşturmalı ve uygun rotasyon politikası belirlemelidir. Hassas tanımlaması yapılan görevi gerçekleştiren kişi en geç 5 yıl sonra başka bir göreve atanmalıdır.

6- Yetki devri: Sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı, bu görevler dağıtılmalı ve yazılı olarak bildirilmelidir. Yetki verilmesi, alınması gereken kararların önemine ve risklerine uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

7- Hedeflerin belirlenmesi:Her Genel Müdürlük, politika alanı ve faaliyet bazında Komisyon tarafından tespit edilen genel hedefleri ve ulaşılması istenen sonuçları personeline bildirmelidir. Her Genel Müdürlük, her faaliyet için genel hedefleri özel hedeflere ve beklenen sonuçlara dönüştürmeli ve bunları personeline bildirmelidir. Özel hedefler gerçekleşebilir olmalı, anlamlı ve pratik ölçüler taşımalıdır.

8- Çok yıllık programlama:Bir kararın veya bir faaliyetle birlikte onun çok yıllık mali programlamasını meydana getiren yasal temelın kabulü sırasında, Genel Müdürlük bir yol haritası oluşturmalıdır.

9- Yıllık yönetim planı:Her Genel Müdürlük, uygun hedefleri ve göstergeleri ve bunları başarmak için gereken kaynakları (mali ve insani) içeren, yıllık yönetim planını hazırlamalıdır.

10- Hedeflere ilişkin performansın izlenmesi:Her politika alanı ve faaliyet için ekonomiklik, verimlilik ve etkililik göstergelerini de içeren, ana performans göstergeleri belirlenmeli ve izlenmelidir. Yönetim düzenli olarak her faaliyet için belirlenmiş olan hedeflerle birlikte çıktıları ve etkilerini karşılaştıran raporları almalıdır. Hedeflere ulaşmada tespit edilen eksikliklere karşı yönetim gerekenleri yapmalıdır.

11- Risk analizi ve yönetimi:Her Genel Müdürlük, sistematik olarak ana faaliyetleriyle ilgili riskleri en azından senede bir analiz etmelidir, bunları tespit etmek için faaliyet planları geliştirmelidir ve bu planları uygulamak için sorumlu personeli atamalıdır.

12- Yeterli yönetim bilgisi:Yöneticiler ve diğer personel bütçe uygulamasına, kaynakların kullanımına ve bunlara ait yönetim planının gelişimine ilişkin düzenli, güvenilir ve kolayca erişilebilen yönetim bilgisini almalıdırlar.

13- Evrak kayıt ve dosyalama sistemleri:Her Genel Müdürlük gelen ve giden evrakı son teslim tarihlerini etkili olarak izlemeye imkan verecek şekilde sistematik olarak kaydetmeli ve ilgili her personelin ulaşabileceği anlaşılır ve güncel bir dosyalama sistemi sağlamalıdır.

14- Hataları raporlama :Doğrudan hiyerarşik üste raporlamaya ek olarak muhtemel hataları raporlamayı içerecek şekilde uygun yöntemler oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir. Yukarıda sayılan koşullara uyan kişiler bu tür bilgileri iletmelerinden dolayı haksız veya ayrımcı muamele görmemelidirler.

15- Prosedürlerin belgelendirilmesi:Genel Müdürlükteki temel süreçler için kullanılan prosedürler tamamen belgelendirilmeli, güncellenmeli ve ilgili personel için hazır edilmelidir ve Mali Düzenleme (yönetmelik) ve tüm ilgili Komisyon kararlarıyla uyumlu olmalıdır.

16- Görevlerin ayrılığı:Her işlemin operasyonel ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kişi tarafından kontrol edilmelidir. Her işlemin başlama ve onaylama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır.

17- Gözetim. Her Genel Müdürlük, idarenin belirlediği prosedürlerin etkili biçimde yürütülmesini sağlamak için uygun görüldüğü hallerde, işlemlerin bir örneğinin harcama sonrası denetimini kapsayacak şekilde uygun gözetim düzenlemeleri tesis etmelidir.

18- İstisnaları kaydetme: Her Genel Müdürlük kontrollerden ayrı olan veya belirlenen politikalardan ve yöntemlerden ayrı tutulan istisnai durumlarda tüm olayların, faaliyet gerçekleştirilmeden önce belirli bir düzeyde belgelenmesini, açıklanmasını ve onaylanmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

20- İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi: Düzgün raporlama ve iç kontrolün zayıflıklarının sonradan düzeltilmesi ve ilgili herhangi bir yöntemin güncellenmesi için açıkça tanımlanmış bir süreç belirlenmelidir.

21- Denetim raporları: Her genel müdürlük yapılan tavsiyeleri ve İç Denetim Servisi, kendi iç denetim kapasitesi ve Avrupa Sayıştay'ı tarafından sunulan raporlara

ilişkin olarak yapılanları her yıl gözden geçirmelidir. Zayıflıkları çözmek için uygun faaliyet planlarını belirlemeli ve bu planların yürütülmesini izlemelidir.

22- İç denetim kapasitesi: Her genel müdürlük, risk yönetimi esaslı yıllık çalışma programı ile birlikte yeterli ve düzgün biçimde çalıştırılan iç denetim kapasitesi kurmalı veya buna ulaşabilmelidir.

23- Değerlendirme: Her genel müdürlük, tüm faaliyetlerinin harcama öncesi ve harcama sonrası değerlendirmesini yürütme veya buna ilişkin görevlendirmeyi yapma sorumluluğu taşıyan bir değerlendirme fonksiyonu kurmalı veya buna ulaşabilmelidir. Planlanan değerlendirmelerin zamanlamasını belirleyen ve ilerlemelerin düzenli gözden geçirilmesine ilişkin bir değerlendirme planı hazırlamalıdır. Değerlendirme raporlarına ait sonuçların sistematik olarak izlenmesini sağlamalıdır.

24- İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi: Her genel müdürlük, yıllık faaliyet raporunda genel müdürlüğün iç kontrol konusundaki taahhüdüne esas olacak şekilde iç kontrol düzenlemelerine ilişkin yıllık gözden geçirme faaliyetinde bulunmalıdır.

2.10.5. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde İç Kontrol

AB müktesebatı dış denetim konusunda aday ve üye ülkelere az sayıda yükümlülük getirirken kamu mali kontrol sistemi ile ilgili çok sayıda özel şart koymuştur. Bu şartlar tutarlı mali yönetim ve kontrol yapılarının kurulması, denetim yollarının oluşturulması, iç kontrol, iç denetim, önleyici ve uygulayıcı yapılar, akreditasyon, sertifikasyon ve uluslar arası kabul görmüş denetim standartları gibi kavramlarla ilgili geniş bir alanı kapsamaktadır.

2.10.5.1. Almanya Kamu Mali İç Kontrol Sistemi

Almanya iç kontrol uygulamalarında yönetim sorumluluğu kapsamında Kamu mali iç kontrolleri düzenlenmiştir. Almanya, Avrupa Komisyonun kamu mali iç kontrolleri alanında yapmış olduğu düzenlemeler ile paralel olarak iç kontrolün unsurlarını iç denetim, merkezi uyumlaştırma birimi, mali yönetim ve kontrol olarak belirlemiştir.

Bu fonksiyonlar; bütçe ve harcama birimlerine destek, işlevsel olarak bağımsız bir iç denetim, hükümetin tüm seviyeleri arasında uyumu sağlamak için bir merkezi yapı, muhasebe, planlama, raporlama ve kontrol işlemlerinin kurulmasından sorumlu bir yönetim olarak açıklanmaktadır.¹³⁹

Uygulamada mali raporlamanın kalitesinin belirleyiciliği etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıyla ilgilidir. 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası ile kamu mali iç kontrolünde finansal bilgilerin şeffaflığı sağlamak üzere yeni düzenlemelere gidilmiştir.¹⁴⁰

2.10.5.2. Polonya İç Kontrol Standartları

Polonya da kamu idarelerine ilişkin genel standartlar belirlenmiştir. Bu standartların amacı kuruluşlarda tutarlı ve tek bir mali kontrol modeli oluşturmaktır. Mali kontrol sisteminin bir parçası olarak somut prosedürler, talimatlar ve mekanizmaların oluşturulması ve uygulanması sorumluluğu kuruluş yöneticisinin sorumluluğundadır. Mali kontrol usullerini oluştururken kuruluş yöneticisi genel olarak tanımlanan bu standartları göz önünde bulundurmak zorundadır. Standartlar, yöneticilerin kuruluşların işlevlerini yerine getirmekte oldukları farklı koşulları dikkate alarak genel anlamda tanımlanmışlardır.¹⁴¹

Polonya iç kontrol standartların oluşturulmasında aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmuştur:

- Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü tarafından geliştirilen Komisyon Hizmetlerinin İç Denetimi'nde Uygulanacak Standartlar,
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından hazırlanan İç Kontrol - Birleştirilmiş Çerçeve,

¹³⁹ The Improvement of Public Accounts Quality - The German Experience, http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/seminaire_septembre2008/8-EN-J_Christiansen_D_german_experience.pdf Erişim Tarihi 12.11.2009

¹⁴⁰ BROWN, C. N., Pott, C., Wömpener A., The Effect of Internal Control Regulation On Earnings Quality: Evidence from Germany, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=945590 Erişim Tarihi 05.11.2009

¹⁴¹ Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Gayri resmi tercüme, Kamu mali Sektörü Kuruluşlarında Mali Kontrol Standartları**, <http://www.bumko.gov.tr> Erişim Tarihi 24.10.2009

- Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından kabul edilen İç Kontrol Standartları Rehberleri,
- ABD Sayıştayı tarafından hazırlanan Federal Hükümet için İç Kontrol Standartları.

Polonya mali kontrol standartları kontrol aşağıdaki hususları içerir:

- kontrol prosedürleriyle uyumluluğu sağlamak ve mevcut harcama ve mali yükümlülüklerin amacına uygunluğu açısından harcama öncesi bir değerlendirme yapmak,
- gerçek ve istenen durumun değerlendirilmesi ve karşılaştırılması, kamu fonlarının elde edilmesi, birikimi, kullanılması, ihaleye çıkarılması ve geri alımı, mali yükümlülüklerle girişme,
- mali yönetim ve kontrol prosedürlerinin uygulanması.¹⁴²

2.10.5.3. Romanya İç Kontrol Standartları

Kamu mali iç kontrol yapısı Romanya'da sistemin zayıf yönlerini tanımlayan, operasyonların doğruluğunu sağlayan ve kamuda yönetim hataları ve hileleri bulmak üzere kurgulanmış bir yapıdır. Kamu mali iç kontrol sisteminin uygulama alanları ise kamu gelirleri, kamu harcamaları, dış fonların idaresi ve ulusal şirketler olarak belirlenmiştir.¹⁴³

Romanya tek ve uyumlu yönetim kontrol modelinin yaratılması için kamu mali kurumlarının izlemesi gereken kontrol standartlarını belirlemiştir. Kontrol yönetsel sisteminin kuruluşu, her bir kurumun yönetiminin sorumluluğu altındadır ve Maliye Bakanlığı tarafından ayrıntılı olarak hazırlanmış genel standartlara dayandırılmalıdır. Standartların düzenlenmesi, farklı kurumlar arasında önemli farklılıklar olmasına rağmen, mümkün mertebe genel biçimde, yöneticilere onlara başvurma olanağı vermek için gerekli görülmüştür.

¹⁴² Financial Control in Poland , [http://www.eurorai.org/PDF/pdf%20semir%20Karlsruhe/Karlsruhe-Beitrag_PL_Katowice%20\(written%20text\).pdf](http://www.eurorai.org/PDF/pdf%20semir%20Karlsruhe/Karlsruhe-Beitrag_PL_Katowice%20(written%20text).pdf) Erişim Tarihi 11.11.2009

¹⁴³ Romania Ministry of Public Finance, Policy Paper on Public Internal Financial Control, http://www.mfinante.ro/eng/PP_eng.htm Erişim Tarihi 07.11.2009

Tüm mali kurumlar için tanımlanan iç kontrol standartları;¹⁴⁴

Kontrol ortamı: Kontrol ortamı; insan kaynakları yönetimine, ahlaka, ahlak felsefesine, bütünlüğe bağlı konuları gruplara ayırır.

Performans ve risk yönetimi: Bu unsur, performansın(performans izleme), programlamanın(yönetim planı), planlamanın(çok yıllık planlama) ve hedeflerin kuruluşuyla ilgili yönetim konularını kapsar.

Bilgi ve iletişim: Bu bölümde, uygun bilgi sisteminin yaratılması ve yönetim planının, bütçenin, kaynakların kullanımının, hak ihlallerinin ortaya çıkartılmasını sağlayan bir raporlama sisteminin yaratılmasıyla ilgili konular gruplandırılmıştır.

Kontrol aktiviteleri: Yönetimsel kontrolün ana bileşeninin kapsanan standartları: prosedürlerin belgelendirilmesi, faaliyetlerin devamlılığı, istisnaların kaydedilmesi(prosedürlerden sapmalar), niteliklerin ayrılığı, yönetim(izleme)...vb.ne odaklanmıştır.

Denetleme ve değerlendirme: Bu grup standartlar tarafından hedeflenen konular, yönetimsel kontrolün değerlendirme kapasitesinin gelişmesiyle riayet edilir. Bunun sebebi, sürecin devamını ve gelişmesini sağlama amacıdır.

Avrupa birliği üye ülkelerinin büyük çoğunluğu kamu mali iç kontrol sistemini benimsemiş olmakla birlikte yeni üye ülkeler Avrupa Birliği müktesebatı çerçevesinde tüm kamu kurumları için genel standartlar belirleme ilkesini benimsemiştir.

2.11. Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Tasarlanması

Birinci bölümde değindiğimiz gibi ülkemizde kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde yapılan ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Kamu mali yönetim sisteminin temeli olan 1050 sayılı Kanun, bazı değişiklikler yapılmakla birlikte 2003 yılına kadar kamu mali yönetimi alanında düzenleyici kanun olmuştur.

¹⁴⁴ Kamu Maliye Bakanlığı Mali Yönetim ve Kontrol Sistemleri Merkezi Uyumlaştırma Birimi Romanya Kamu Kurumları İç Kontrol Standartları— Gayrı resmi tercüme — www.bumko.gov.tr Erişim Tarihi 03.11.2009

Dünyada yaşanan hızlı ve çok yönlü değişim özellikle yönetim anlayışında ve klasik bürokratik yapılarda köklü bir yeniden yapılanmayı gündeme getirmiştir. Dünyada yönetim anlayışını ve yapılarını köklü bir şekilde etkileyen veya uyaran değişim faktörleri, ekonomi teorisinde değişim, yönetim teorisinde değişim, özel sektörün rekabetçi yapısı ve kaydettiği ilerlemeler, son olarak da toplumsal eleştiri ve değişim talebi ile sivil toplumun gelişimi olmuştur. Yönetilenler genel olarak ifade edilecek olursa, toplumun taleplerine karşı duyarlı, katılımcılığa önem veren, hedef ve önceliklerini netleştirmiş, hesap veren, şeffaf, daha küçük ancak daha etkin bir kamu talebi dile getirilmiştir.¹⁴⁵

Dünyadaki bu gelişmelerin Türkiye'deki yansıması da, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması ile gerçekleşmiştir. Yaklaşık seksen yıldır uygulanmakta olan 1050 sayılı Kanunun yerini alan 5018 sayılı Kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir.

2.11.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanundaki Eksiklikler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan önce 76 yıl yürürlükte kalmış olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na kısaca değinmek gerekir. 1927 yılından beri esaslı değişiklikler yapılmadan uygulanan ve Türk kamu mali yönetim sisteminin anayasası olarak adlandırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çağdaş mali yönetim anlayışının gerisine düşmüş, gelişen ve değişen ihtiyaçları gidermede yetersiz kalmıştır.

1050 sayılı Kanunla ihdas edilen Türk kamu mali yönetim ve kontrol/denetim sistemine yöneltilen tenkitler şunlardır:¹⁴⁶

- Mali yönetim sisteminin ve bütçenin kapsamının dar olması, bir çok kamu kurum ve kuruluşunun özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklara istinaden mali

¹⁴⁵ Yılmaz, Abdullah, **AB'ye Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine Notlar**, D.P.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı 17, Nisan 2007, s. 216

¹⁴⁶ Candan Ekrem, **Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I**, Vergi Dünyası Dergisi Mart 2006 s,189

yönetim sistemi ve bütçe dışında (genel ve katma bütçe kanunları) tutulması. Mahalli idarelerin, sosyal güvenlik kurumlarının, son yıllarda artış gösteren düzenleyici ve denetleyici kurumların (üst kurullar) ve benzeri bağımsız bütçeli kuruluşların 1050 sayılı Kanun dışında tutulması, genel ve katma bütçeli kamu idareleri bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri ile çeşitli kanunlarla kurulun fonların kapsam dışı kalması.

- Bütçe dışı harcamaların artış göstermesi, bir kısım harcamaların denetim dışı kalması. Parlamentonun bütçe sürecinde etkin olmaması. Kesin hesap kanunlarının olması gereken, beklenen işlevi görmemesi.
- Kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın kopması ve plan-program-bütçe uygulaması arasında olması gerekli uyumun gözetilmemesi.
- Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması. Sistemde bunu sağlayacak ve gözetilecek müesseselerin öngörülmemiş olması. Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suiistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulamamış olması. Bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımını sağlayacak mekanizmaların olmayışı.
- Harcama sürecinde yer alan ön kontrol aşamalarının çokluğu, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol aşamalarında (vize ve tescil) görev alması. Etkin bir harcama öncesi kontrol sisteminin kurulmamış olması.
- Yetki ve sorumlulukların iyi bir şekilde tanımlanmamış olması. Harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulmamış olması, sorumlulukların sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalması. Birinci derece ita amiri olan bakanların siyasi sorumluluk haricinde bir mali sorumluluklarının bulunmayışı.
- Yetkilerin merkezi kuruluşlarda (Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Müsteşarlığı, Sayıştay Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı) toplanması, bütçenin

hazırlık ve uygulanması sürecinde harcamacı kamu idarelerine inisiyatif tanınmaması.

- Genel ve katma bütçeli kuruluşlar nezdinde hizmet veren Maliye Bakanlığına bağlı birimler (maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları, merkez saymanlık müdürlükleri ile diğer saymanlıklar) ile bunların, mali hizmetlerini yürüttükleri harcamacı kuruluşlar arasında çeşitli sorunların yaşanması.

- Çağdaş kamu mali yönetiminin temel unsurları olan, stratejik planlama, performans aslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve etkin iç kontrol gibi müesseselere sistemde yer verilmemiş olması. Modern mali yönetim sistemlerinin ilkelerinden yararlanılmaması, sistemin ve aktörlerin gerekli dönüşüm ve değişimlere kapalı olması.

- 1970'li yıllardan beri uygulanması kabul edilen program bütçe sisteminin etkin bir şekilde uygulanamaması.

- Mevcut bütçe kod yapısının imkanlarından gereği gibi yararlanılmaması, kodlama sisteminin etkin bir şekilde tatbik edilememesi. Bütçe kod yapısının yetersiz olması, bütçe uygulaması sonucunda elde edilen verilerin uluslararası karşılaştırma yapılmasına imkan vermemesi.

- Kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanmamış olması, çok farklı muhasebe uygulamalarına imkan verilmesi, tüm kamu kurumlarının mali tablolarının konsolide edilememesi.

- Muhasebe sisteminin sadece bütçe gelir ve giderlerinin takibi için kullanılması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmemiş olması, faaliyet sonuçlarının mali raporlarda izlenememesi, mevcut muhasebe sistemiyle üretilen mali tabloların işlevsel olmaması. Uygulanan devlet muhasebe sisteminin yetersiz kalması.

- Kamu hesaplarının, faaliyet raporlarının ve mali istatistiklerin kamuoyuna muayyen periyotlarla açıklanmaması, mali şeffaflığın sağlanamaması, zamanında ve güvenilir bilgi verilmemesi.
- Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında kalması. Sayıştay denetiminin evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalması, son birkaç yıldır başlanan performans denetiminin pilot uygulamalarla sınırlı tutulması.
- Mevcut mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememesi. Mali disiplinin sağlanamaması. Kamu kaynaklarının yasa dışı yollarla amacı dışında kullanılması. Mali denetim yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizlikler. Bir başka anlatımla denetim karmaşası yaşanması. Hem Maliye Bakanlığı merkez ve taşra denetim birimleri, hem de bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş kurulları ve denetim birimleri ile Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde mükerrerlikler yaşanması. Buna rağmen birçok harcamanın denetim dışında kalması. Mali denetimin muhteviyat ve standartlarının oluşturulmamış olması, denetimin önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş standart ve usuller yerine teamüllere, kişisel beceri ve yaklaşımlara göre yürütülmesi.
- Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması (pilot çalışmalar harici), geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinden yapılan uygunluk denetim üzerinde yoğunlaşılması, mali veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması. Denetimin belli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi operasyonel denetim yapılmaması, merkez birimlerinin iş ve işlemlerinin denetim dışında bırakılması.

Çok uzun süre uygulamada kalan bu kanunun belli maddelerini değiştirerek bazı sorunların çözümünden ziyade köklü bir yaklaşımla sistemin yeniden kurgulanması,

kurum ve sorumlulukların yeniden tanımlanması, sistemin dayandığı esasların yeni gelişmeler ışığında belirlenmesi ihtiyacı bir reform çalışmasını gerekli kılmıştır.

2.11.2. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Tasarlanması: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi; 21. Yüzyılla birlikte hızla birbirini etkileyen bir değişim süreci yaşanmış, ekonomik, siyasi, kültürel ve teknolojik alanda yaşanan bu hızlı değişim süreci hem bireyleri hem de kurumları derinden etkilemiştir.

Bu etkileşimler sonucu bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke, devletin rolünü, yapısını, işleyişini sorgular hale gelmiş ve genel olarak kamu yönetiminin ve özelde de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması için çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu alanda bir çok uluslararası örgüt, ortak standartlar belirlemeye yönelik çalışmalarda bulunmuş ve üye ülkelerde bu ortak standartları uygulamaya geçirilmesi için ısrarcı olmuştur. Mali yönetimde yeniden yapılanma çalışmalarının en önemli sonucu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur.

2.12. Kamu Mali Yönetimi Alanında Ulusal ve Uluslararası Taahhüt ve Yükümlülükler

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa yukarıda belirtilen eleştiriler kamuoyu ve sivil toplum kuruluş baskıları ile ülkemizin AB, OECD, IMF gibi uluslararası ilişkileri göz önüne alındığında etkin ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi oluşturulması için baskılar giderek artmıştır.

2.12.1. Ulusal Taahhütler

Kamu kaynaklarının tahsis aracı olması beklenen bütçe ve buna ilişkin mali mevzuatın saydamlığının sağlanması, makro ekonomik mali istikrarın sağlanarak etkin devlete ulaşılması açısından çok önemli bir ön koşuldur.¹⁴⁷

¹⁴⁷ TESEV, **Devlet Reformu, Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV yayınları, İstanbul 2000, s.45

Bu anlamda yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı çerçevesinde, kamu mali yönetiminin etkin, hesap verebilir ve şeffaflığının sağlanması, yakın dönemdeki hükümetlerin programlarına da girmiştir.

2.12.2. Uluslararası Taahhüt ve Yükümlülükler

Uluslararası taahhüt ve yükümlülükleri iki başlık altında toplayabiliriz. IMF stand-By anlaşmaları ve AB'ye uyum çerçevesindeki taahhüt ve yükümlülükler.

2.12.2.1. IMF Stand-By Anlaşmaları Çerçevesindeki Taahhüt ve Yükümlülükler

IMF tarafından belirlenen mali saydamlık standartları çerçevesinde hükümetler bazı düzenlemeler yapmış ve bu düzenlemeleri iyi niyet mektupları ile açıklamıştır.

IMF ile yapılan Stand-By¹⁴⁸ düzenlemesine ilişkin olarak 09.12.1999 tarihli niyet mektubunun 39. maddesinde kamu mali kesimindeki reformlarla, kamu finansmanın kuvvetlendirilmesinin, orta vadede topluma daha iyi hizmet sunabilmenin amaçlandığı belirtilmiştir. Bu hedefler doğrultusunda tarım reformu, sosyal güvenlik reformu, kamu mali yönetimi ve şeffaflık ile vergi politikası ve idaresi alanında yoğunlaşacağı eklenmiştir.¹⁴⁹

Kamu mali yönetimi, hükümetin istikrar programının anahtarı olarak görülmüş ve 43. maddesinde bu amaçla, bütçe hazırlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü kuvvetlendirmek; bütçe işlemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak; vergi sistemini ve idaresini iyileştirmek için önemli değişiklikler getirileceği belirtilmiştir.¹⁵⁰

2002 tarihli niyet mektubunda, kamu maliyesine ilişkin yasal düzenlemelerini ve kamu maliyesi yönetimini modernleştirme yönündeki çabaların devam edeceği, Kamu Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu'nun hazırlandığı belirtilmiştir.¹⁵¹

¹⁴⁸ Uluslararası Para Fonu ve istikrar programı uygulamakta olan ülkeler arasında, sağlanan kredileri düzenleyen sözleşmelere verilen isim

¹⁴⁹ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **Kamu Mali Kesimindeki Yapısal Reformlar İçinde Niyet Mektubu-Türkiye**, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymouse> Erişim Tarihi 23.02.2009

¹⁵⁰ Maliye Bakanlığı, **a.g.e.**, s.159

¹⁵¹ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **a.g.e.** <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymouse> Erişim Tarihi 23.02.2009

Yukarıda belirtilen taahhütler çerçevesinde bugüne kadar IMF ile Türkiye arasında düzenlenen Stand-By anlaşmaları göz önüne alındığında kamu mali yönetiminde köklü bir değişikliğin amaçlandığı görülmektedir.

2.12.2.2. AB'ye Uyum Çerçevesindeki Taahhüt ve Yükümlülükler

AB'nin siyasi ve ekonomik bünyesine başarılı bir şekilde girip uyum sağlamak, her şeyden önce, etkin-etkili-kaliteli bir yönetim mekanizmasının varlığına bağlıdır. Üstelik AB'nin Maastricht, Kopenhag, Madrid, Helsinki kriterleri ile AB organları tarafından açıklanan çeşitli resmi belgelerde tam üyelik için öngörölmüş koşullar arasında kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini yakından ilgilendiren hususlar mevcuttur. Bu açıdan Türkiye'nin AB'ye tam üye olarak katılımı sürecinde kamu mali yönetiminin belirtilen kriterlere uyumu da büyük önem taşımaktadır.¹⁵²

Bu nedenle, Türkiye'nin mevzuat yapısı ve kurumsal düzeyde AB'ye uyumu son yıllarda gündemi meşgul eden temel konulardan biri haline gelmiştir. AB tarafından istenilen kriterlerden hiç şüphesiz en önemli başlıklardan biri de mali kontrol başlığı olmuş ve bu alanda müktesebata uyum sağlanması yönünde çabalar yoğunlaşmıştır.

AB müktesebatına uyum çerçevesinde yayımlanan 2001, 2003, 2008 yılı Türkiye Ulusal Programında "Mali Kontrol" başlığı altında kamu mali yönetimi alanında gerçekleştireceği reformlara yer verilmiştir.

Türkiye 2001 yılı Ulusal Programında mali kontrol uyumlaştırma standartlarına ulaşmak için idari ve yasal değişiklikler içeren bir ulusal belge hazırlanacağı ve 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununun bugünün ihtiyaçlarına cevap vermemesi ve uygulama kapsamının dar olması nedeniyle, yeni bir çerçeve düzenleme yapılması kaçınılmaz görüldüğü belirtilmiştir.¹⁵³

¹⁵² Ömürgönülşen Uğur, Öktem M.Kemal, **Kamu Yönetimi 2 Konular Kuramlar Kavramlar, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Yöneltil Uyum: Yöneltil Sorun Alanları, Uyum Kriterleri ve Uyum Çabaları**, Nobel Yayıncılık, Ankara 2004., s.34

¹⁵³ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, **2001 Yılı Ulusal Programı**, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=195&l=1> Erişim Tarihi09.11.2009

Bu düzenleme, kamusal hizmetlerin üretilmesi sürecinde etkinliğin ve verimliliğin artırılabilmesi, makro disiplinin sağlanması ve AB normlarına uyum sağlanması açısından da önem taşımaktadır. Bu kapsamda:¹⁵⁴

- Kamuda muhasebe birliği ilkesi kanuna dahil edilmeli,
- Bütçenin uygulanmasında, cezai sorumluluklar, uygulama prosedürüne dahil olan tüm yetkilileri kapsar hale getirilmeli,
- Bütçe sadeleştirilmeli, bütçe ile ilgisi olmayan hükümler mümkün olduğunca ayıklanmalıdır.

2001 yılı ulusal programında siyasi sorumlulukla yönetsel sorumluluğun iyi bir şekilde tanımlanarak, bu çerçevede yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde ortaya konulması ve kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi taahhüt altına alınmıştır. Yine programda mali kontrollerin risk bazlı yapılması ve risk analizi temelinde ön kontrolleri yapacak bir sistemin oluşturulması gerekliliği vurgulanmıştır.¹⁵⁵

2003 yılı ulusal programında ise Avrupa Birliği uygulamalarına, uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi öngörülmüş, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak öngörülen hususlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:¹⁵⁶

- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlayacak bir kamu iç kontrol sistemi oluşturulacaktır.

¹⁵⁴ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, **a.g.e**,

¹⁵⁵ Maliye Bakanlığı, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ankara 2004, s. 185

¹⁵⁶ Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, 2003 Yılı Ulusal Programı, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1> Erişim Tarihi 12.11.2009

- Etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için harcamacı kuruluşlarda yönetim sorumluluğuna sahip olanlarca gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.
- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.
- Tasarıda, mali yönetimde saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak ayrıntılı önlemler yer almaktadır.
- Muhasebe sistemi, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.
- Yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, kurum stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve sorumlulukları altındaki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktan sorumlu tutulacaktır. Diğer taraftan, yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, idarelerinin amaçları, stratejileri, değerleri, taahhütleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yıl başında kamuoyunu bilgilendireceklerdir.
- Harcama yetkilileri, harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından ve ödeneklerin ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.
- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir.

- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir.

2.13. Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun Doğuşu

Bazı kesimler tarafından, Muhasebe-i Umumiye Kanununun öngördüğü mali sisteminin yeterli olduğu ve reform yapılmasına ihtiyaç bulunmadığı, sadece ihtiyaç duyulan alanlarda söz konusu Kanunun ilgili maddelerinde değişiklik yapılması gerektiği dile getirilse bile, genel kabul gören yaklaşım Türkiye'nin bulunduğu konum; ulusal ekonomik krizler, Türkiye ile uluslararası kuruluşlar arasındaki ilişkiler ve Avrupa Birliğine katılım stratejisi karşısında kamu mali yönetim reformunun kaçınılmaz olduğudur.¹⁵⁷

Etkin bir kamu mali sistemi arayışında olan ülkemiz ; Stand-By anlaşmaları çerçevesinde , dünya bankası ile yapılan kredi anlaşmalarında, Avrupa birliği uyum sürecine ilişkin olarak hazırlanan 2001 ve 2003 yılı ulusal programlarında ve Avrupa Birliği Komisyonuna sunulan katılım ortaklığı belgelerinin¹⁵⁸ tamamında kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasına ilişkin taahhütler verilmektedir.

Değişen bu konjonktür bir anlamda Türkiye'yi kamu mali kontrol sistemini daha saydam, hesap verebilir, etkin ve etkili olmasını sağlayacak ve günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir düzenleme yapmaya zorlamış ve bu beklentileri karşılamak üzere "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak kanunun tüm maddeleri ile uygulamaya geçmesi 01.01.2006 yılında olmuştur.

¹⁵⁷ Candan Ekrem, **Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I**, Vergi Dünyası Dergisi Mart 2006 s.32

¹⁵⁸ DPT, **Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi,Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, ÖİK No:7 Ankara 2006, s. 45

Tablo 4:1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanununun Karşılaştırılması

	1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu
Kapsam	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Genel bütçeli idareler ✓ Özel Bütçeli İdareler (1050 sayılı kanunda katma bütçe olarak tanımlanır) ✓ Belediyeler ve İl Özel İdareleri 1050 sayılı Kanunda Mali Yönetim sisteminin kapsamı dardır ve bazı harcamalar kapsam dışında kalmıştır. (Özerk/Bağımsız bütçeli idareler ve Fonlar kapsam dışındadır.) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Merkezi yönetim kapsamındaki idareler (Genel bütçeli, özel bütçeli kuruluşlar ile düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar) ✓ Sosyal güvenlik kurumları ✓ Mahalli idareler ✓ Kapsamdan da anlaşılacağı üzere mali yönetim sisteminin kapsamı genişletilerek harcamaların bütçe içinde izlenmesi amaçlanmıştır
Kaynak Kullanım İlkeleri	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ödeneklerin verimli ve etkili kullanılmasına vurgu yapılmıştır 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kamu kaynaklarının kullanımında ✓ Mali saydamlık ✓ Hesap verilebilirlik ✓ Performans esaslı bütçeleme ✓ Çok yıllık (3 yıl) bütçeleme anlayışı ✓ Kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması ✓ İlkeleri benimsenmiştir
Sorumlular	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bakan ✓ İta amiri ✓ Tahakkuk memuru ✓ Sayman ✓ İta amiri mutemedi ✓ Sayman mutemedi 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bakan (Parlamentoya Karşı) ✓ Üst yönetici ✓ Harcama yetkilisi ✓ Gerçekleştirme görevlileri ✓ Muhasebe yetkilisi
Sorumluluklar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Hesap verme bakımından sadece tahakkuk memuru ve sayman hesap verme sorumluluğu ile karşı karşıyadır 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kanun kapsamında belirtilen tüm sorumlular kendilerine verilen yetkiler oranında hesap verme sorumluluğu ile karşı karşıyadır
Bütçeleme süreci	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bütçe hazırlık süreci detaylandırılmamış ve kalkınma planları ile yıllık programların bütçe ile arasında bağ kurulmamıştır. Performansa dayalı bütçe uygulaması yoktur 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bütçe hazırlık süreci detaylandırılmış ve bütçe hazırlığına esas programlar (orta vadeli program, orta vadeli mali plan) ile bütçe arasında bağ kurulmuştur <ul style="list-style-type: none"> ➢ Performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi öngörülmüştür ✓ Bütçe kodlamasında analitik bütçe kod yapısı benimsenmiştir ✓ Orta vadeli (üç yıl) bütçeleme anlayışı getirilmiştir
Denetim	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Harcama sonrası denetim anlayışı benimsenmiştir ✓ Sözleşmelerin bağitlanmasında vize (uygun görüş) için Maliye Bakanlığına Tescil için Sayıştay başkanlığı yetkilendirilmiştir ✓ Denetim yetkilileri, Sayıştay denetçileri 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Mali denetim yanında uygunluk denetimi ve performans denetimi denetim fonksiyonu olarak benimsenmiştir ✓ Harcama öncesi (ex-ante) kontrol sistemi getirilmiştir

2.13.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Gerekçesi

Kanunun genel gerekçesine bakıldığında kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı mali işlemlerin bütçede yer almaması, bütçe uygulamalarının mali yılla sınırlı olması ve çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması sistemin başlıca eksiklikleri olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca mevcut muhasebe sistemi ve bütçe sınıflandırma sisteminin devletin gelir ve giderlerini tam olarak yansıtmadığı da belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanunla mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olan .Ulusal Program ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı gibi uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Ayrıca bütçe kapsamının genişletilmesi ile de mali saydamlığın sağlanması, bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, kamu harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde etkinliğin artırılması hedeflenmiştir.¹⁵⁹

Diğer taraftan, uluslararası standartlara uygun etkin bir iç kontrol yapısının kurulması planlanmakta kamu idaresinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifinin artırılması öngörülmektedir. Bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmüştür.

Kanun gerekçesinden anlaşılacağı üzere iç kontrol kavramının sadece mali kontroller kısmına ağırlık verildiği anlaşılmaktadır. AB sürecinde de AB'ye uyum çerçevesinde yasalaştırılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da her ne kadar "iç kontrol sistemi" kavramı kullanılsa da mali kontrolle eşdeğer bir düzenleme yapılmıştır.

2.13.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Amacı ve Kapsamı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun amacı kanunun 1'inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

¹⁵⁹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Gerekçesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu , <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi> Erişim, 25.08.2009

“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”

Kanunun düzenlenme amacına bakıldığında, kamunun mali işlem ve eylemler ile ilgili doğru, güvenilir ve kapsamlı bir çerçeve oluşturmak olduğu görülmektedir.

Kanunda dikkati çeken diğer bir nokta ise, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak mali yönetim konusunda da düzenlemeler getirmiş olmasıdır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esas olarak mali usul ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Mali yetki ve sorumluluklar ise idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmıştır.¹⁶⁰ Ayrıca Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda 1050 sayılı Kanunda yer almayan mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve raporlama işlevleri de yer almaktadır. Böylece de mali nitelikli işlevlerin tamamlayıcısı olan bu uygulamalarla mali yönetim konusu da kapsama dahil edilmiştir.

Kanunun kapsamına ilişkin düzenlemeler 2’nci maddede yapılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 2 inci maddesine göre:

“Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78’inci maddelerine tâbidir.”

¹⁶⁰ Bayar Doğan, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?**, Maliye Dergisi, Sayı,144, Mart-Nisan 2004, s.47

5018 sayılı Kanunda mali sistemde yer alan tüm yapılanmalar belli bir standarda kavuşturulmuş ve düzenlenmiştir. Kanunda bazı istisnalar olmakla birlikte kanunun kapsamı oldukça geniş tutulmuş ve uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak kanunun kapsamı genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri şeklinde düzenlenmiştir.

2.13.3. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu ile Getirilen Yeni Anlayış

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sisteminde bütünlük, ekonomik-mali ve sosyal etkinlik ile mali disiplin ve hesap verebilirlik anlayışı içerisinde, makro ekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu, bütçe hakkına ve kamusal tercihlere uygun olarak işlemesi ve kamusal ihtiyaçların karşılanmasında ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine göre maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik analizlerinin yapılması benimsenmiştir.¹⁶¹

Bu kapsamda Kanunun üçüncü kısmında “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” başlığı altında genel esaslar belirlenmiştir.

2.13.3.1. Mali Saydamlık

Ülkemizde kamuya yansıyan yolsuzluk haberleri, kamusal kaynakların yanlış kullanıldığı hakkındaki yaygın inanç, mali krizler ve bu krizler sonucu ortaya çıkan kamu açıkları, kamudaki tasarruf tedbirlerinin yetersizliği, etkili uygulanabilen etik kuralların yetersizliği veya olmayışı, AB sürecinde mali saydamlığın ön koşul olarak aranması gibi nedenler kamu mali yönetim sisteminde mali saydamlığı önemli bir konu haline getirmiştir.¹⁶²

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve işlevlerinin, maliye politikasının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuya açık olmasıdır.¹⁶³ Yani mali

¹⁶¹ Arslan Ahmet, **Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yapısı ve İşleyişi, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Seçkin Yayınları Ankara 2006, s.58

¹⁶² Çakır Hakkı İsmail, **Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü**, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2006, s.51

¹⁶³ T.C Sayıştay Başkanlığı, **Mali Saydamlık ve Türkiye**, Hazırlayan Murat Toker, Ankara 2002, s.2

saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin var olması anlamına gelmektedir.¹⁶⁴

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda mali saydamlık;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

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

Zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.”

Şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninden anlaşılacağı üzere mali saydamlık sadece açıklık sağlamakla kalmaz, aynı zamanda basitlik ve anlaşılabilirlik de sağlar.

¹⁶⁴ TESEV, **Devlet Reformu, Kamu Maliyesinde Saydamlık**, s.28

2.13.3.2 Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı açıklamada bulunma zorunluluğunu ifade eder. Başka bir deyişle, üzerinde anlaşmaya varılmış beklentiler ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayalı bir ilişkidir.¹⁶⁵

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 1'inci maddesinde kanunun amaçlarından birinin hesap verme sorumluluğunu sağlamak olduğu belirtilmiştir. 8'inci maddesinde ise hesap verebilirliği "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır." Şeklinde tanımlamıştır. Yine kanunun 10'uncu maddesinde bakanların, 11'inci maddesinde üst yöneticilerin ve 32'nci maddesinde harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu tanımlanmıştır.

2.13.3.3. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun temel ilkelerinden biri de mali yönetim sisteminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemedir. Kanunun 9'uncu maddesinde "*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 hazırlarlar.*

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.

¹⁶⁵ Çakır, s. 53

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.

Kamu idareleri, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.” hükmü getirilmiştir.

Ayrıca Kanununun 10’uncu maddesinde bakanlara stratejik planların hazırlanması ve uygulanması ile belirlenen stratejik planlarla yıllık performans planlarının uygulama sonuçları konusunda halkı bilgilendirme yükümlülüğü getirilmiştir.

2.14. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Kontrol

9 kısımdan oluşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 5’inci kısmı “İç Kontrol Sistemi” başlığını taşımaktadır. Başlık altında iç kontrolün tanımı (Madde 55), iç kontrolün amacı (Madde 56), kontrolün yapısı ve işleyişi (Madde 57), ön mali kontrol (Madde 58), mali hizmetler birimi (Madde 60), muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları (Madde 61), muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması (Madde 62), iç denetim (Madde 63), iç denetçinin görevleri (Madde 64), iç denetçinin nitelikleri ve atanması (Madde 65), iç denetim koordinasyon kurulu (Madde 66), iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri (Madde 67) düzenlenerek iç kontrol yapısı ve sistemde görev alacak unsurların nitelikleri belirlenmeye çalışılmıştır.

2.14.1. İç Kontrolün Tanımı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrolün tanımı aşağıdaki gibi yapılmıştır:

“İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.”

Kanunun 55. maddesi, iç kontrolün “Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri olduğu, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce, iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı, ayrıca bu birimlerin, sistemlerin koordinasyonunu sağlayacağı ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti vereceği” hükmünü içermektedir.

2.14.2. İç Kontrolün Amacı

İç kontrolün amacı;

- *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*

- *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
 - *Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
 - *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
 - *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,*
- sağlamaktır.*

Bu madde ile COSO ve INTOSAI iç kontrol tanımlarına uygun olarak amaçlar sayılmıştır. Sayılan amaçlar iç kontrolün sadece mali yönetim kontrolleri üzerinde yoğunlaşmadığı, mali yönetim kontrollerinin yanında, üst yöneticinin sorumluluk alanlarındaki, yapılması gereken kontrolleri de kapsadığı anlaşılmaktadır.

2.14.3. Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

Kanunun 57'nci maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi tarif edilmiştir.

“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 olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.”

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere iç kontrole mali süreçler üzerinden bakılmış, mali süreçler dışında kalan iş süreçleri için kontrol yapısının işleyişi açıklanamamıştır.

2.14.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Tasarlanan İç Kontrol Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun oluşum sürecinde değinildiği gibi temel hedef AB normlarına uygun, şeffaf, etkin, verimli ve ekonomik, günün ihtiyaçlarına cevap verecek bir kamu mali yönetimi ve iç kontrolü oluşturmaktır. Buradan hareketle AB uygulaması incelendiğinde, uygulamada kamu iç mali kontrolü yaklaşımının esas alındığını görülmektedir.

Şekil 6: Kamu İç Mali Kontrol Yapısı



Bu yaklaşıma göre: Kamu iç mali kontrol sistemi, kamu kaynaklarının belirlenmiş hedefler doğrultusunda, mevzuata ve standartlara uygun, etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ve düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi hakkında makul güvence sağlamayı amaçlayan bir sistemdir. Kamu iç mali kontrol; yönetsel sorumluluk (mali yönetim ve kontrol sistemi) ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim (iç denetim sistemi) ve bu iki alanda metodoloji ve standartlaşmayı sağlayan ve geliştiren merkezi uyumlaştırma biriminden oluşmaktadır.

2.14.4.1. Mali Yönetim ve Kontrol

Kamu iç mali kontrolün ilk unsuru mali yönetim ve kontroldür. Kamu iç mali kontrolü, yürütme ve yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından uygulanan bir mali kontrol sistemidir. Harcamacı kuruluşların mevcut mevzuata, bütçe tanımlarına, sağlam mali yönetime, şeffaflık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine uyumlu bir şekilde mali yönetim ve kontrolün sağlanmasını amaçlayan bir sistemdir.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Maliye Bakanlığı, **Avrupa Birliği Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu alanda Yapılan Düzenlemeler**, Maliye Bakanlığı Uzman Raporları, Vildan Uzunay, s.19
<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4> Erişim Tarihi 01.08.2009

Kamu iç mali kontrolü ilk başta bir mali kontroller bütünü olarak anlaşılrsa da bir yönetim sürecidir ve bu kontroller bütünü için yönetsel yapı, yöntem ve süreçleri oluşturma ve uygulama konusundaki yönetimin sorumlulukları olarak anlaşılmazdır. Kamu iç mali kontrol yapısının kurulmasında ve sürdürülmesinde kanun, sorumluluğu üst yöneticiye vermiştir.

Geleneksel kamu iç mali kontrol sisteminde, merkezi bir harcama öncesi kontrol ile üçüncü kişilerin şikayetleri, şüpheli işlemler, bütçe kurallarının ihlali ve kişisel hataların cezalandırılmasına odaklı bir harcama sonrası denetime dayalıdır. Çağdaş sistemle karşılaştırıldığında yasallık ve düzenliliği vurgulayan geleneksel sistem, kamu fonlarının yönetilmesi ve kontrol edilmesi konusunda ekonomiklik, etkinlik ve etkililik kriterlerinden yoksundur. Modern iç kontrol hesap verebilirlik, açık sorumluluk çizgisi ve uyumlaştırılmış yöntem ve standartlar ile ilgilenmektedir.¹⁶⁷

Bu nedenle, kamuda harcama yapma ve gelir toplama yetki ve sorumluluğuna sahip her yönetici, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sadece idarenin temel uygulamaları açısından değil, aynı zamanda mali yönetim ve kontrol uygulamaları açısından da sorumludur.

Etkin mali yönetim ve kontrolün sağlanmasında en önemli aşama, sürekli ve izlenebilir bir risk değerlendirme sistemi ile denetim tavsiyelerini izleyen ve uygulayan bir yönetim tarzının kurumsallaşmasıdır.

Risk değerlendirme, risklerin ve riskli alanların teşhis edilmesine yardımcı olmak için kontrol sisteminin bir parçası olarak kullanılan nesnel bir araçtır. Risk, idarenin politikalarına göre değerlendirilmeli ve yönetilmelidir. Risk değerlendirme, iç denetçiler tarafından değil, idare tarafından gerçekleştirilir.

2.14.4.2. İç Denetim

Kamu iç mali kontrolün ikinci unsuru fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimdir. İç denetim, Kanununun 63'üncü maddesinde "*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına*

¹⁶⁷ Maliye Bakanlığı, a.g.e, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF209A85B5E49F32C4>

göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin objektif değerlendirilmesi amacıyla idareyi desteklemek için fonksiyonel olarak bağımsız iç denetçiler görevlendirilmelidir. Denetçi raporları doğrudan üst yöneticiye sunulur. Denetçinin görevleri; idare tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmek, zayıflıklarını ortaya çıkarmak ve gerektiğinde geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktır.

İç denetim, sistemin değerlendirmesini sağlamak ve idareyi desteklemek amacıyla fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır. Fonksiyonel bağımsızlık, üst yöneticinin denetim faaliyeti sırasında üst yöneticinin görüşlerinden bağımsız olarak hareket etmesidir.

Denetçi, geleneksel müfettişlerden oldukça farklıdır. Denetçi etkililik, ekonomiklik ve etkinlik kavramları uyarınca, yönetimin hedeflerine ulaşmasını tehdit edebilecek potansiyel zayıflıkları ortaya çıkararak sistemin yeterliliğini gözetir. Daha sonra sistemi nasıl geliştirecekleri hakkında yöneticiye tavsiyelerde bulunur. Denetçilere sorumluluk alanlarına girmeyen yönetsel görevler (kendi görevleri hariç) verilmemelidir. Denetçi değerlendirme yapar ve tavsiyelerde bulunur ama denetçinin önerilerine uyulup uyulmayacağına karar veren üst yöneticidir. Bu nedenle sorumlu olan mutlaka yöneticidir. Sorumluluk yöneticiye aittir. Denetçi yaptırım uygulamaz ya da cezalandırmaz; bu görev bireysel hatalar veya sistemik hatalar durumunda idareciye, dolandırıcılık ve/veya ciddi yolsuzluklarda adli birimlere bırakılır.¹⁶⁸

2.14.4.3. Merkezi Uyumlaştırma

Kamu iç mali kontrolün üçüncü unsuru, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim unsurları hakkında standartlaşma ve metodolojiyi geliştirmek için oluşturulan merkezi

¹⁶⁸ European Commission, **a.g.e.**,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

uyumlaştırma fonksiyonudur. Kamu iç mali kontrolün tamamen uygulanabilmesinin uzun zaman alması nedeniyle ve bu yaklaşımın idarenin tüm birimlerine uyumlaştırılması görevi gereğince merkezi bir yapının olması gerekmektedir. Bu yapı kamu iç mali kontrol sistemini geliştirmekle yetkilendirilmiş merkezi uyumlaştırma birimidir.¹⁶⁹

Merkezi uyumlaştırma biriminin görevleri:¹⁷⁰

- İç kontrol alanında kullanılacak yöntemlerin geliştirilmesi,
- En iyi uygulama örneklerinin teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması,
- İç kontrol sisteminin sürekli gelişiminin takip edilmesi,
- İç kontrol sistemindeki sorumlulara ve uygulayıcılara sürekli eğitim imkanının sağlanması,
- Sistemin işleyişine ilişkin düzenli raporların oluşturulması,

olmalıdır.

Bu görevler, kabul edilen mevzuatın ve standartların uygulanmasında deneyimlerden çeşitli dersler çıkarmayı, bunları paylaşmayı ve konsolide etmeyi içermektedir.

Yukarıda sayılan görevlerin yerine getirilmesi güçlü bir idari kapasite gerektirmektedir. Bu nedenle, merkezi uyumlaştırma biriminin bir uzmanlık merkezi olarak oluşturulması gereklidir.

¹⁶⁹ European Commission, **a.g.e.**,

http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf

¹⁷⁰ Maliye Bakanlığı Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Mali Kontrol Faslı Tarama Toplantısı Notu**, Hazırlayan, Nihal Samsun, s. 3

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

3.1. Araştırma ile İlgili Genel Bilgiler

3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Önceki bölümlerde, Türkiye’de kamu yönetimi reform çalışmaları ve kamu yönetimini yeniden tasarlama sürecinde iç kontrolün yeri ve önemi ile iç kontrolün teorik çerçevesine yer verilmeye çalışılmıştır. Kamu idarelerinin iç kontrol sistemi kurmaları Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil düzey mevzuat ile zorunlu hale getirilmiştir. Ancak kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde kurmasını genel politika düzeyindeki kararların yanında, kuruluş düzeyindeki faktörler belirleyici olacaktır. İç kontrol sisteminin oluşturulmasını etkileyen faktörlerin analiz edilmesi idarelerin süreç boyunca karşılaşılabileceği zorlukları önceden görebilmelerini sağlayacaktır.

Bu araştırmada, Kamu yönetiminin yeniden tasarlanmasında önemli bir yere sahip olduğunu düşündüğüm iç kontrol sisteminin uygulamaya geçiş aşamasında ortaya çıkabilecek eksikliklerin görülmesi sistemin başarıya ulaşmasında önemli bir rol oynayacaktır.

3.1.2. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında saha çalışması süre ve bütçe kısıtı nedeniyle iç kontrol sistemi kurmakla yükümlü kamu idarelerinden yirmiyedi’si üzerinde yapılmıştır. Çalışmanın örnekleme kamu idarelerindeki strateji geliştirme başkanları ile strateji geliştirme daire başkanları olması nedeniyle anketlerin tamamında yüz yüze görüşme metodu uygulanamamıştır. Ayrıca saha çalışmasının Ankara merkezli yapılması ve mahalli idarelerin iç kontrol sistemi hakkındaki farkındalık eksikliği mahalli idarelerin örneklemin dışında tutulmasına neden olmuştur. Çalışmanın örnekleme üç temel bütçe

kriterine göre sınıflandırılabilir; çalışma iç kontrol sistemi kurmakla yükümlü ondört genel bütçeli kuruluş, onbir özel bütçeli kuruluş ve bir mahalli idare üzerinde yapılmıştır.

Tablo 5: Anket Uygulanan Kamu İdarelerinin Bütçe Türlerine Göre Dağılımı

Genel Bütçeli İdare	14
Özel Bütçeli İdare	11
Belediyeler	1

Araştırma kapsamındaki bir diğer kısıt da Türkiye'deki kamu idarelerinin çoğunluğunda iç kontrol sistemi kurma çalışmalarına başlanmamış olmasıdır. İç kontrol sistemi kurma çalışması başlatmamış idarelerin bu konuda karşılaşılan veya karşılaşılabilecek güçlüklerle de yabancı kalmaktadır. İç kontrol sistemini etkileyen önemli içsel faktörlerden biri olan üst yönetici desteği ve yönetim sahiplenmesi ile siyasi destek değişkenleri orta vadede değişebilecek etkenler olmakla birlikte sistemin kuruluşundaki belirgin etkilerinden dolayı araştırma kapsamına dahil edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

3.2.1. Metodoloji

Bu araştırmanın temel amacı, kamu idarelerinde iç kontrol sistemi uygulamasını etkileyen faktörlerin hipotezler ışığında analiz edilmesidir. Veri elde etmek için hazırlanan kırk bir soruluk anket iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda kurumların kapasitelerini tespit etmek üzere on bir soru yer alırken geri kalan otuz soru da kurumdaki iç kontrol sistemine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Saha çalışması 2009 yılı aralık ayı ve 2010 yılı ocak aylarında yapılmıştır. Elde edilen verilerin analizi için “SPSS 17.0” istatistiksel paket programı kullanılmıştır. Bu paket programda her bir soru için açılan sütunlara kurumların vermiş oldukları yanıtlar girilmiştir ve araştırmada değerlendirmeye alınan anket formlarından elde edilen bu verilerle tanımlayıcı

istatistikler ve sıklıklar hesaplanmış; hesaplanan değerler tablo ve grafik haline getirilerek yorumlanmıştır.

3.2.2. Örneklem ve Veri Toplama Araçları

Örneklemimiz Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu eki cetvellerde tanımlanan bütçe ayırımı dikkate alınarak Bakanlıklar, Müsteşarlıklar, Genel Müdürlükler ve Üniversiteler gibi çeşitli yirmi yedi kamu idaresinden oluşmaktadır. Araştırma ile ilgili veri toplama yöntemi olarak “Anket Metodu” kullanılmıştır. Araştırma evreninin seçiminde, Kamu Mali Yönetimi Kanunu ve ikincil düzey mevzuatta belirtilen sorumluluklar dikkate alınarak, idarelerde görev yapan strateji geliştirme başkanları ve strateji geliştirme daire başkanları oluşturmuştur. Anketin iç kontrol sisteminin kurulmasında koordinasyon sorumluluğu bulunan yöneticiler ile yapılması çalışmanın değerini arttırmıştır.

Araştırma kapsamındaki kurumların farklı dağılımı ve kısıtlar dikkate alınarak veriler yüz yüze görüşme ve elektronik posta ile elde edilmiştir. Araştırmada tüm yöneticilere ulaşmak mümkün olmadığından örnekler bütçe tipleri ve kurum büyüklükleri dikkate alınarak seçilmiştir.

3.3. Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeler

3.3.1. Kurumsal Teknolojik Alt Yapı

İç Kontrol sisteminin bileşenlerinden biri bilgi iletişimdir. Kurumsal ve dış paydaşlarla sürekli doğru ve zamanında bilgi paylaşımı olması iç kontrol sisteminin gereklerindedir. Bu nedenle iç ve dış iletişimin önemli bir parçası da kurum web sayfaları ve kurum içi iletişim için intranet sistemidir.

Ankete katılanlara kurum web sayfası ve intranet sistemi olup olmadığı sorulmuştur.

Anketimizde “web siteniz var mı?” sorusuna 27 kurumunda verdiği cevap olumlu olmuştur. Web sitesine sahip olma oranı %100 çıkmıştır.

Tablo 6: Web Sitesine Sahip Olma Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	27	100,0	100,0	100,0

İntranet sisteminiz var mı? Sorusuna 27 kurumdan sadece bir özel bütçeli kurum cevap vermemiştir. Diğer ankete katılan 26 kurumdan ise yaklaşık %73,1'nin İntranet sistemine sahip olduğu sıklık tablosundan görülmektedir.

Tablo 7: İntranete Sahip Olma Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	19	70,4	73,1	73,1
	Hayır	7	25,9	26,9	100,0
	Toplam	26	96,3	100,0	
Boş		1	3,7		
Toplam		27	100		

İletişim, kişilerden idareye ve idareden kişiye doğru bilgi paylaşımını destekler. Bu bilgiler , hizmet sunumu, kararları destekleme ve paylaşma, faaliyetleri yürütme ve koordine etme gibi amaçlara hizmet ettiğinden, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve iç kontrolün diğer unsurlarının desteklenmesinde iletişim kilit bir role sahiptir. İletişim, iç kontrolün diğer unsurlarının nasıl işlediğine ilişkin olarak, yönetime geri bildirim sağlayarak değerlendirme yapmasına yardımcı olur.

İdareler için web sayfaları ile intranet sistemleri, politikaların, programların, faaliyetlerin kamuoyuna ve personeline zamanında, doğru, açık, objektif ve tam olarak ulaştırılması ve hesap verilebilirliğin sağlanması için önemlidir. Bu nedenle, etkin

kullanılan elektronik iletişim araçları kurulacak iç kontrol sisteminde iletişim sağlanması için önemlidir.

3.3.2. Strateji Geliştirme Birimlerinin Yetkinliği ve Kurumsal Kapasite

Çalışmanın bu bölümünde kurumsal kapasitenin iç kontrol sistemine yatkınlığı ve strateji geliştirme birimlerinin insan kaynaklarının yeterliliği üzerinde durulmuştur.

3.3.2.1 Yetkinlik Boyutu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ikincil mevzuatta iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarının üst yöneticinin liderliği ve gözetiminde strateji geliştirme birimlerinin teknik desteği ve koordinatörlüğünde yapılacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte, aynı Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte strateji geliştirme birimlerinin görevleri şu şekilde sayılmıştır.

a) Stratejik yönetim ve planlama.

1) Misyon belirleme.

2) Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma.

3) Veri-analiz ve araştırma-geliştirme.

b) Performans ve kalite ölçütleri geliştirme.

c) Yönetim bilgi sistemi.

d) Malî hizmetler.

1) Bütçe ve performans programı.

2) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama.

3) İç kontrol.

Açıkça ifade etmek gerekir ki, strateji geliştirme birimlerinin, yukarıda belirtilen görevlerin tamamını üstlenebilecek yapıda bulunmadıkları bilinmektedir.

Yetkinlikle ilgili problemlerden bir diğeri de birçok idarede araştırma, planlama ve koordinasyon kurulu başkanlıkları/daire başkanlıkları (APK) levha değişimiyle strateji geliştirme başkanlığına dönüştürülmüştür. Yönetici ve çalışanların birçoğunun, 5018 sayılı Kanunla getirilen; iç kontrol, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, ön mali kontrol, bilgi yönetim sistemi gibi konularda yeterli uzmanlığı bulunmamaktadır. Bazı idarelerde, çeşitli kaynaklardan faydalanarak (kurum kaynakları) uzmanlaşmanın sağlanması konusunda epey yol kat edilmiş olsa da, bu durumun tüm kamu idareleri için geçerli olmadığı da bilinmektedir. Diğer yandan, yeniden yapılandırma sonrasında strateji geliştirme birimlerine yapılan atamalarda da işe ilişkin yetkinlik ve tecrübe aranmamıştır.

Bu birimler kurumsallaşmalarını tam olarak sağlayamadıklarından, insan kaynağı, bütçe gibi ihtiyaçlarını yeterli düzeyde karşılayamadıklarından ve yeni fonksiyon ve görevlerini tam manasıyla üstlenemediklerinden, faaliyetlerinin beklenen etkinlik düzeyine ulaşamadığı görülmektedir. Bir defa, kamu idareleri arasında strateji geliştirme birimleri arasında bu yönde bir homojenlik olduğunu söylemek mümkün bulunmamaktadır. Kimisi iyi durumdayken, kimisinde kurumsal kapasite ciddi anlamda zayıflıklar içermektedir.

Konunun bir diğer yönü de bu birimlere gerekli insan kaynağı desteğinin verilememiş olmasıdır. Mali hizmetler uzmanı unvanı ihdas edilmesine ve yapılan sınavlar sonucu bu birimlerde görev yapmak üzere mali hizmetler uzmanları ve uzman yardımcıları atanmış olmasına rağmen strateji birimlerinin tüm fonksiyonlarını yerine getirecek yetkinliğe sahip insan kaynakları oluşturulamamıştır. Ayrıca, yeni sistemin yüklediği görev ve fonksiyonların sonucu olarak büyük bir iş yükü ve yoğunlukla karşılaşılan strateji geliştirme birimi yöneticilerine/personeline bu görev değişimine paralel olarak özlük haklarında gerekli iyileştirmelerin yapılmamış olması da olumsuz bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda strateji geliştirme birimlerinin yetkinliğini ve kapasitesini sorgulamak için iki soru yer almaktadır. Bunlardan ilki idarenin strateji geliştirme biriminde kaç kişi çalıştığını anlamaya yönelik sorudur.

Tablo 8: Strateji Geliştirme Birimleri Personel Sayısı

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	1-10 Arası	7	25,9	25,9	25,9
	21-30 Arası	10	37,0	37,0	63,0
	31'den fazla	10	37,0	37,0	100,0
Boş		1	3,7		
Toplam		27	100		

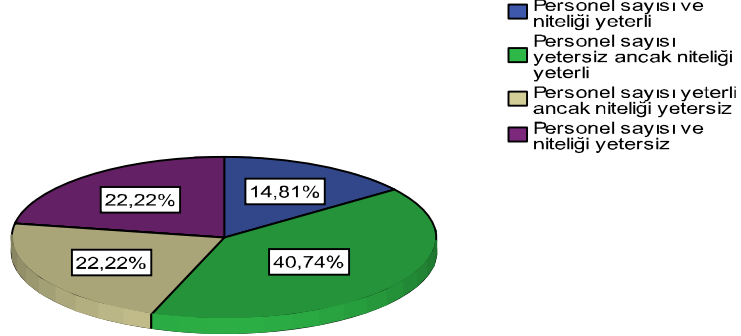
Tabloda görüldüğü üzere idarelerin %37,0'da 21 ila 30 kişi aralığında personel ile %37,0'da 31 ve üzeri personel bulunmaktadır. Özellikle taşra teşkilatı olan kurumlarda personel sayısının 31 ve üzeri olduğu dikkat çekmektedir. Buda, kurumların büyüklüğüne ve faaliyet alanlarının önemine göre personel dağılımının uygun olduğunu göstermektedir.

Strateji geliştirme birimlerinin yetkinliğinde öne çıkan konu yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamıdır. İdarelerde strateji geliştirme birimlerinde kendi uzmanlık alanında yetişmiş personel istihdam etme ve yöneticileri de bu personel arasından atama yönünde bir eğilim mevcuttur. İç kontrol sisteminin başarısı için sistemin profesyonel bir yaklaşım gerektirdiği anlaşılmalı ve bu alanda uzmanlığa sahip personel istihdamı artırılmalıdır.

Yetkinliğin tespitine yönelik soruda ise strateji geliştirme birim yöneticilerine personelin sayısı ve niteliğine ilişkin görüşleri sorulmuştur.

Şekil 7: Personel Sayısı ve Niteliğine İlişkin Görüşler

Kurumunuz strateji Geliştirme personeli sayısı ve niteliğine ilişkin görüşlerinizi belirtiniz?



Strateji geliştirme birimlerinde çalışan personel açısından değerlendirme yapıldığında %14,8lik bir oran hem personelin niceliğinden hem de niteliğinden memnun olduğunu belirtmiştir. Personel sayısını yeterli bulduğu halde niteliğini yetersiz bulanların oranı ise %22,2dir. Personel sayısını yetersiz bulanların içinde niteliğini yeterli bulanların oranı %40,7 gibi çok yüksek bir oranken, yetersiz bulanlardan %22,2 gibi azımsanmayacak bir orandadır.

Ancak sadece personel niteliği yönünden istatistik analiz edildiğinde yöneticilerin %44,4'ü personel niteliğini yeterli bulmamıştır. Anket sonuçlarından görüleceği üzere strateji geliştirme birimlerinin nitelikli personel ihtiyacı hat safhadadır. Yukarıda da belirtildiği üzere çok farklı görevler yüklenmiş bu birimlere istihdam politikalarında, görev alanları dikkate alınarak uzman personel istihdamına yönelik politikaların geliştirilmesi gereklidir.

3.3.2.2. Kurumsal Kapasite Boyutu

İdarelerin iç kontrol konusundaki kapasitesini değerlendirmek için kalite yönetimi konusunda yapmış oldukları çalışmalar değerlendirilmiştir.

Önceki bölümlerde kamu yönetiminde yeni yönetim anlayışına değinilmişti. Kamuda yeni yönetim anlayışının temel vurgusu hizmet sunumunda kalite olmuştur.

Kaliteli hizmet sunumu için kamu yönetiminde 1980'lerden bu yana tamamı özel sektör menşeli birçok araç kullanılmıştır. İç kontrol sistemi de bu araçların bütünlük bir yapıda sunulmasıdır.

Kamuda kalite çalışmalarının amacı, şeffaflık, vatandaşın ihtiyaçlarının karşılanması, hizmetin zamanında sunulması, hizmet miktarının yeterli olması, hizmete erişimin kolay olması, hizmette sürekliliktir. Toplam kalite yönetiminin amaçları ile iç kontrol sisteminden beklenen faydalar karşılaştırıldığında her iki uygulamanın da aynı amaca hizmet ettiği görülecektir.

Yine toplam kalite yönetiminin bir idarede kurulabilmesi için üst yönetim desteği, kaliteli insan kaynağı, süreç analizleri, uzun dönemli stratejik planlama, teknolojik alt yapı ve doğru, yeterli ve hızlı bir bilgi iletişim ağı gereklidir.

Bu nedenle idarelerin kalite yönetimi konusunda yapmış oldukları çalışmalar iç kontrol sisteminin kurulmasında büyük kolaylıklar sağlayacaktır

Araştırma kapsamında Ankete katılan 27 birimden 17 tanesinde kalite yönetimi konusunda çalışma yapıldığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 9: Kalite Yönetimi Konusundaki Çalışmalar

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	17	63,0	63,0	63,0
	Hayır	10	37,0	37,0	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

Ancak yaklaşık olarak sadece %23,5 oranındaki kalite çalışması sonuçlandırılmıştır. Devam eden çalışmaların oranı ise %58,8'dir. Hazırlık aşamasında olan ise 2 kurum çıkmıştır.

Tablo 10: Kalite Yönetimi Konusunda ki Çalışmaların Düzeyi

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Sonuçlandırıldı	4	14,8	23,5	23,5
	Çalışmalar Devam Ediyor	10	37,0	58,8	82,4
	Hazırlık Aşamasında	2	7,4	11,8	94,1
	Çalışma yok ama düşünülüyor	1	3,7	5,9	100,0
	Toplam	17	63,0	100,0	
	Boş	10	37,0		
	Toplam	27	100,0		

Anket verileri bize kurumların çoğunun kalite yönetimi konusunda yeterli düzeyde olmadıklarını göstermektedir. Aynı zamanda, kalite çalışmalarının çoğunluğunun hazırlık aşamasında olması fakat aynı idarelerde iç kontrol çalışmalarının başlatılmamış olması çok dikkat çekicidir. Aynı amaçlara yönelik ancak kanuni zorunluluklar nedeni ile her idarenin kurması zorunlu olan iç kontrol sisteminin idarelerde hala başlatılmaması iç kontrol farkındalığı konusunda yeterli düzeyde olmadıklarını göstermektedir.

3.3.3. Yasal Çerçeve

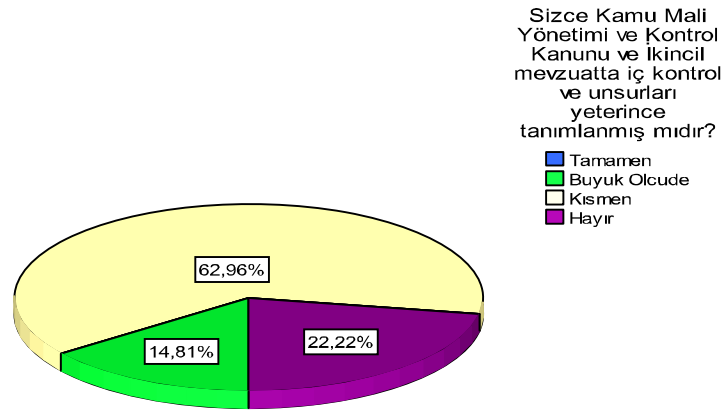
5018 sayılı Kanun kamu mali yönetim ve kontrol sistemini bütüncül bir yaklaşımla düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemelerde Avrupa Birliği normları ve uygulamaları ile uluslararası standartlar ve ilgili dokümanlar esas alınarak yapılmıştır. Bununla birlikte, yeni sisteme 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunundaki bazı düzenlemelerin adaptasyonu da yapılmıştır. Ancak, bazı alanlarda eski alışkanlıkların etkisiyle uluslararası standart ve uygulamalardan sapıldığı da görülmektedir.

İç kontrol konusundaki görev, yetki ve sorumluluklara bakıldığında, bunların sistemde yer alan aktörler (üst yönetici, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi yöneticileri, muhasebe yetkilileri) arasında paylaşıldığı görülmektedir.

Ancak mevzuatta yapılan tanımlamalarla iç kontrol sistemi algılanmasına ilişkin uygulamada sıkıntılarla karşılaşıldığı aşikardır.

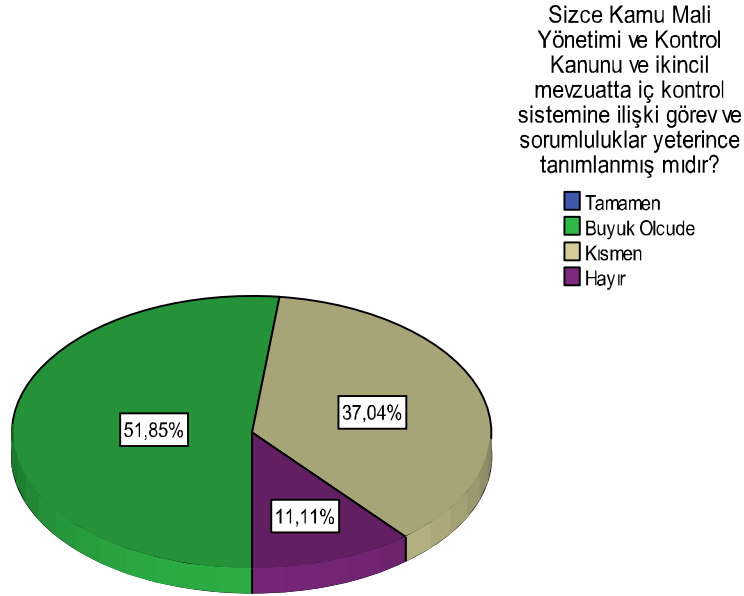
İdarede iç kontrol sistemi kurmakla görevli yöneticilere çalışmada iç kontrol konusundaki mevzuatın yeterli olup olmadığı ve mevzuatta rol ve sorumlulukların yeterince tanımlanıp tanımlanmadığı sorulmuştur.

Şekil 8: Yasal Çerçevenin Yeterliliği Durumu I



Strateji geliştirme birim yöneticilerin anketimize verdiği cevaplara göre iç kontrol unsurlarının yeterince mevzuatta tanımlanmadığı görülmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki tüm bunlar bir yana uygulamadaki mevcut durumun değerlendirilmesinde kamudaki iç kontrol algısı ve bürokrasinin zihniyet dünyasının doğal bir sonucu olan tutucu yaklaşımın rolünün unutulmaması gerekir.

Şekil 9: Yasal Çerçevenin Yeterliliği Durumu II



Strateji geliştirme birimi yöneticilerine yüklenen, iç kontrol sistemini kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konusunda çalışma yapmak şeklindeki vazifelerin mesuliyet getirdiği açıktır. Ancak, bu mesuliyetin yanında ankete katılan yöneticilerin büyük çoğunluğu bu görev ve yetkilerin açık olmadığı konusunda hem fikirlerdir. Görev ve sorumlulukların tam olarak algılanmadığı bir sistemin kurulmasında sıkıntılarla karşılaşılması çok doğaldır.

3.3.4. Stratejik Planlama İç Kontrol İlişkisi

İdareler stratejik planlama ile varlık sebeplerini ifade eden görevleri ve ulaşmak istedikleri hedefleri belirlerler. Bu hedeflere ulaşmak için ise araç olarak iç kontrolü kullanırlar. İç kontrol belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki engelleri tanımlayan ve bunların nasıl ortadan kaldırılacağına ilişkin yöntem belirleyen bir süreçtir.

İdarenin ulaşmak istediği yeri belirleyen hedefleri ile bu amaçlara nasıl

ulaşılacağı arasındaki bağlantı önceki bölümde COSO küpü üzerinde gösterilmişti. İç kontrol sistemi bileşenlerindeki başarı faktörü idarenin hedeflerine ulaşma ihtimalini de yükseltecektir.

Yukarıda belirtildiği gibi, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmada stratejik yönetim ve iç kontrol beraber işleyen bir süreç olarak tasarlanmalıdır.

Stratejik planlama ve iç kontrol ilişkisini değerlendirmek için yöneticilere 3 soru sorulmuştur. Bunlardan ilki “**Kurumunuzun sunduğu ürün/hizmetlerin ölçülebilir olduğunu düşünüyor musunuz?**” sorusudur. İdarelerin politika oluşturma, eşgüdüm gibi hizmetlerini sayısallaştırması oldukça zordur. Ancak ölçümü yapılamayan hizmetlerin amaçlanan hedeflerle ilişkisinin ve kontrolünün yapılması da mümkün değildir.

İdarelerin ürün ve hizmetlerinin tamamıyla ölçülebilir olduğunu düşünen yöneticilerin oranı %7,4 kalmaktadır. Çalışmaya katılan yöneticilerin %44,4’ü ise, kuruluşlarının sunduğu ürün ve hizmetlerin büyük ölçüde ölçülebilir olduğunu düşünmektedir. Ancak azımsanmayacak bir oranda %48,1’lik kesimde “kısmen” ölçülebileceği cevabını vermiştir.

Tablo 11: Kurumların Sunduğu Ürün/Hizmetlerin Ölçülebilirliği

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Tamamen	2	7,4	7,4	7,4
	Büyük Ölçüde	12	44,4	44,4	51,9
	Kısmen	13	48,1	48,1	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

Çalışmada stratejik plan iç kontrol ilişkisine yönelik bir diğer soru “**Sizce kurum stratejik planında belirlenen hedefler ne oranda uygulanabilir?**” sorusudur. Uygulanabilirliği olmayan amaç ve hedeflere ulaşmak için bir iç kontrol sistemi kurmak

mümkün değildir. Örneklemimizdeki 27 birimden sadece bir idare bu soruya yanıt vermemiştir. Hedeflerin uygulanabilirliği için %50'lik yarı çoğunluk “büyük ölçüde” uygulanır şeklinde yanıt vermiştir. Ayrıca %46,2'lik ikinci çoğunluk ise “kısmen” uygulanır cevabını vermiştir. Uygulanamaz diye olumsuz cevap veren herhangi bir birim çıkmamıştır. Ancak tamamen uygulanabilir cevabı sadece bir kurum tarafından verilmiştir. Anket sonuçlarından da görüleceği üzere idare stratejik planlarının amaca yeterince hizmet etmediği ortaya çıkmıştır. İdarelerin hedeflerini belirlerken gerçekliklerden uzak davrandığı açıktır. Bu nedenle, idare hedeflerine ulaşmada kontrol mekanizmaları da oluşturmak mümkün olmayacaktır.

Tablo 12: Kurum Stratejik Planının Uygulanabilirliği

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Tamamen	1	3,7	3,8	3,8
	Büyük Ölçüde	13	48,1	50,0	53,8
	Kısmen	12	44,4	46,2	100,0
	Toplam	26	96,3	100,0	
Boş		1	3,7		
Toplam		27	100,0		

Stratejik plan hazırlama ve iç kontrol sistemi kurma çalışmaları özünde aynı metodolojileri kullanırlar. Her iki çalışmada da kurumun tüm faaliyetleri temsil eden yapıda personelin ağırlıklı olarak çalışma guruplarına katılması gereklidir. Yine iç kontrol çalışma guruplarında stratejik plan çalışmalarında yer alan kişilerin yer alması hedeflere uygun kontrollerin oluşturulmasında büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

Çalışmamızda yöneticilere “**Kurumunuz iç kontrol ekibinde stratejik planlama ekibinde çalışan personel var mı?**” sorusu yöneltilerek stratejik plan iç kontrol ilişkisi kurulup kurulmadığı araştırılmıştır.

Tablo 13:Kurum İç Kontrol Ekibi Stratejik Planlama Ekibi İlişkisi

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	18	66,7	78,3	78,3
	Hayır	5	18,5	21,7	100,0
	Toplam	23	85,2	100,0	
Boş		4	14,8		
Toplam		27	100,0		

İdareler iç kontrol çalışma ekiplerinde %78,3 oranında stratejik planlama çalışmalarında yer alan personele yer verildiği ortaya çıkmıştır.

Stratejik planlama sürecinde iç kontrol sistemi gibi idareler için yeni kavramlardır. Anketimize katılan idarelerin tamamı stratejik planlarını yapmış idarelerdir. Ancak, ölçme yöntemi belirlenmeyen stratejik planların izlenmesi ve kontrolü de mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, idarelerin etkin bir iç kontrol sistemi kurması için öncelikle stratejik planlarını revize etmesi gereklidir.

3.3.5. İç Kontrol Farkındalığı

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar geçen süreçte idareler tarafından iç kontrol kavramının yeterince anlaşılabilmiş olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Algıdaki yanılgılardan ön önemlileri “Kontrol ve denetim konusundaki algı” ve “iç kontrolün mali kontroller olduğu algısıdır” . bu algının en önemli sebebi de esas olarak geçmişteki uygulamalardan, bu alandaki mevzuattaki eski kavramsal çerçeve ve bürokratik geleneklerdir. İç kontrol sisteminin uygulamasına ilişkin sorunlar, kamu idarelerince birkaç yıl içinde henüz ciddi bir mesafe kat edilmemiş olması; sadece kanuni düzenlemelerin yetersizliğinden, mevzuattaki belirsizliklerden ve yukarıda belirtilen unsurların varlığı ile, iç kontrolün yapısı ve işlevi hakkında idarelerde hala genel bir bilinç ve anlayış eksikliği bulunmaktadır.

Örnekleminizde iç kontrol farkındalığını değerlendirmek için yöneticilere üç soru yöneltilmiştir. Bunlardan ilki “**İç kontrol sisteminin kurumunuz yönetim kalitesini değiştireceğini düşünüyor musunuz?**” sorusudur.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere iç kontrol iyi yönetim aracıdır. Öncelikle idarelerin bu aracı kullanarak yönetimde kaliteyi yakalayacağına ilişkin bilinç var olmalıdır.

Tablo 14:İç Kontrole İlişkin İnanç Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	20	74,1	76,9	76,9
	Hayır	6	22,2	23,1	100,0
	Toplam	26	96,3	100,0	
Boş		1	3,7		
Toplam		27	100,0		

Yöneticilerde iç kontrol sisteminin yönetim kalitesini değiştireceği yönünde %76,9 gibi çok yüksek bir oranda ortak bir bilinç olduğu anket sonuçlarında görülmüştür. Ancak, bu arana rağmen geçtiğimiz birkaç yılda iç kontrol alanında kamu yönetiminde yeterli adımın atılmamış olması bize hala kamu yönetimimizde geleneksel bürokratik yönetim anlayışının varlığını göstermektedir.

İç kontrol sistemindeki farkındalık eksikliği ile ilgili önemli bir argümanda bu konudaki üst yönetime ve kurum personeline yeterli ve doğru bilginin aktarılıp aktarılmadığıdır. Çalışmamızda iç kontrol aktörlerine bilgilendirme yapıp yapılmadığı ile ilgili soru yöneltilmiştir.

Ankete katılan 27 kurumdan %88,9’u iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetime bilgilendirme yapıldığı şeklinde olumlu yanıt vermiştir. Ancak 3 kurum bu konuda bir bilgilendirme olmadığını söylemiştir.

Tablo 15: Kurum Üst Yönetiminin İç Kontrol Farkındalığı

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	24	88,9	88,9	88,9
	Hayır	3	11,1	11,1	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

Üst yönetim dışında personele bilgilendirme yapıp yapılmadığını ölçen sorumuzda ise 27 kurumdan 6'sı bu konuda olumsuz yanıt vermiştir. Bu altı kurumdan üçünde üst yönetimin bir bilgisi olmadığı halde diğer 3 kurumda üst yönetim bilgilendirilmiş; ancak personele herhangi bir bilgilendirme yapılmamıştır.

Tablo 16: Kurum Personeli İç Kontrol Farkındalığı

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	21	77,8	77,8	77,8
	Hayır	6	22,2	22,2	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

3.3.6. Kurum İçi ve Dışı İletişim

Kamu idarelerinde iç kontrol sistemine işlerlik kazandırmak ve geliştirilmesini sağlamak üzere iletişim önemli bir yere sahiptir ve iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri ve izleme unsurlarının vazgeçilmez bir parçasıdır.

İletişim bilginin gerek idare içinde yatay ve dikey olarak, gerekse idare dışında uygun mekanizmalarla ilgili kişi, idare ve mercilere iletilmesidir. İletişim aynı zamanda

kararları destekleyen bir işlevi yanında, paylaşma, faaliyetleri yürütme ve koordine etme hizmetlerine destek sağlar.

Bu nedenle, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve iç kontrolün diğer unsurlarının desteklenmesinde iletişim kilit bir role sahiptir. Ayrıca iç kontrolün diğer unsurlarının nasıl işlediğine ilişkin olarak, yönetime geri bildirim sağlayan değerlendirme yapmasına yardımcı olan bir mekanizmadır.

İletişim ile iç kontrol arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bir başka anlatımla, iç kontrol sisteminden istenilen sonuçları elde etmek için idare içinde yeterli düzeyde iletişim sağlanmış olması gerekir.

Araştırmamızda iletişim kurum içi ve dışı iletişim olarak değerlendirilmiştir. Kurum içi iletişimde personelim kurum faaliyetleri konusunda görüşünün alınıp alınmadığı ile bu görüşlere göre süreç iyileştirmeleri yapılıp yapılmadığı sorgulanmıştır.

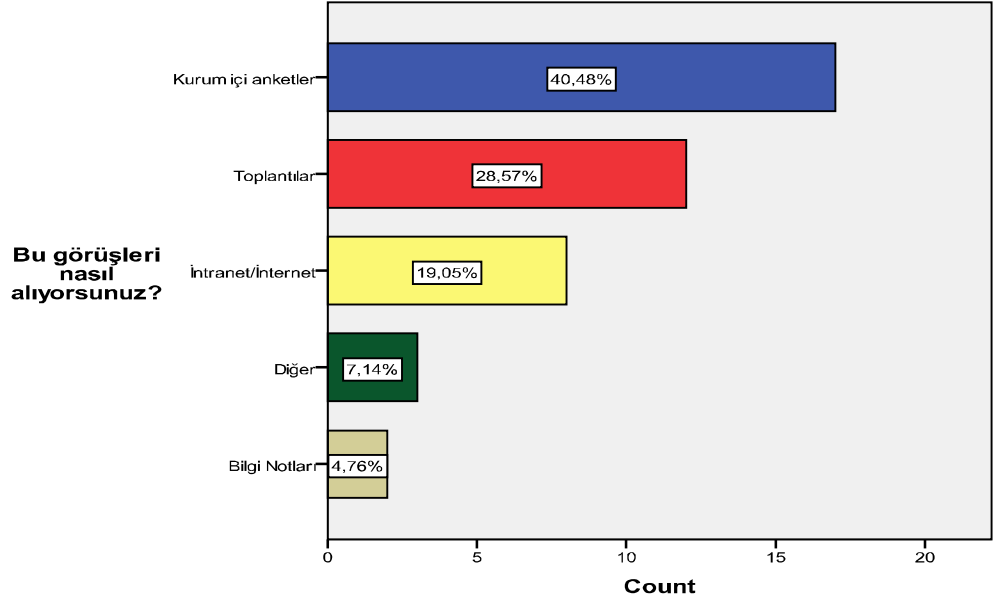
Örnekleminizde kurum personelinin görüşlerine başvurmanın idarelerde oldukça yüksek oranda olduğu dikkati çekmektedir.

Tablo 17: Kurumun Personelinin Kurum Hakkında Görüşlerinin Alıp/Almaması Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	23	85,2	85,2	85,2
	Hayır	4	14,8	14,8	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

İdarelerin görüş alma yöntemleri sorulduğunda ise en çok tercih edilen yol %40,5 ile kurum için anketler olmuştur. Bir diğer çoğunlukla tercih edilen yol ise %28,6 ile toplantılar , son olarak da %19 ile İtranet/İnternet olmuştur. 23 kurum tarafından cevaplanan görüş alma yolları ile ilgili sıklık tablosu hesaplanmıştır. Şekilden de da anlaşılacağı üzere görüşler sistematik yöntemlerle alınmamaktadır.

Şekil 10: Kurum Personelinin Görüşlerinin Alınma Yöntemleri



Bir diğer soru ise yöneticilere idare süreçlerinin alınan görüşlere göre yeniden değerlendirilip değerlendirilmediğidir?

Tablo 18: Personel Görüşlerinin Değerlendirilme Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Tamamen	2	7,4	9,1	9,1
	Büyük Ölçüde	11	40,7	50,0	59,1
	Kısmen	9	33,3	40,9	100,0
	Toplam	22	81,5	100,0	
Boş		5	18,5		
Toplam		27	100,0		

Personelinden görüş aldığını belirten 23 kurumdan sadece bir özel bütçeli kurum bu soruyu boş bırakmıştır. 22 kurumdan ise %9,1'i tamamen, %50,9'u büyük ölçüde bu

görüşleri yeniden değerlendirdiğini, %40,9'luk kısım ise kısmen değerlendirdiğini belirtmiştir.

Kurum içi iletişim kanallarının kullanan idareler bu bilgileri süreçlerin iyileştirmesinde kullanmamaktadır. Bu bilgiler örtük bilgi olarak depolanmaktan öteye gitmemektedir. İç kontrol sisteminde kurum içi iletişim karar alma mekanizmasını destekleyici nitelikte olmalıdır.

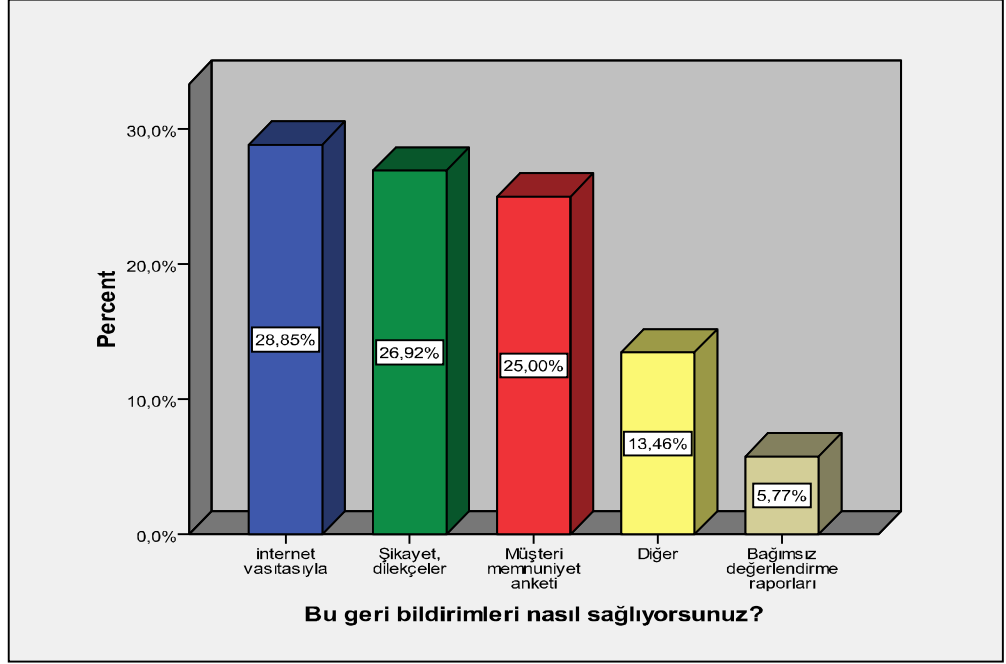
Kurum dışı iletişim ile ilgili sorumuzda ise yöneticilere “**Kurumunuzun sunduğu ürün/hizmetlerden yararlananlardan, bunların kalitesine yönelik geri bildirim alıyor musunuz?**” sorusu yöneltilmiştir. İdarelerin %85,2'lik kısmı geri dönüşüm aldıklarını belirtirken, %14,8'lik kısım ise geri dönüşüm almadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 19: Hizmet Faydalanıcıların Görüşlerinin Alınma Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Geçerli	Evet	23	85,2	85,2	85,2
	Hayır	4	14,8	14,8	100,0
Toplam		27	100,0	100,0	

Geri bildirimlerin alınma ilişkine yine sistematik bir yaklaşım olmadığı görülmektedir. İdareler sıklık tablosundaki sonuçlara göre en çok geri bildirim yaklaşık % 26,9 ile “Şikayet, dilekçeleri”, ardından 28,8 oranında “İnternet vasıtasıyla”, son olarak da “Müşteri Memnuniyet Anketi” yoluyla geri bildirimleri almaktadırlar.

Şekil 11: Hizmet Faydalanıcıların Görüşlerinin Alınma Yöntemleri



Geri bildirimlerin süreçlerin düzenlenmesindeki değerlendirmelerde ise, idarelerin %13'ü süreçlerini bu bildirimlere göre süreçlerini yeniden değerlendirdiklerini; %43,5'i büyük ölçüde değerlendirdiğini söylemiştir. Ancak bir diğer aynı orandaki çoğunluk kısmı ise kısmen değerlendirdiklerini belirtmiştir.

Tablo 20: Hizmet Faydalanıcılarının Görüşlerinin Değerlendirilme Durumu

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde Toplam Yüzde	
Geçerli	Tamamen	3	11,1	13,0	13,0
	Büyük Ölçüde	10	37,0	43,5	56,5
	Kısmen	10	37,0	43,5	100,0
	Toplam	23	85,2	100,0	
Boş		4	14,8		
Toplam		27	100,0		

İdarelerin kurum dışı iletişimde hala eski alışkanlıkları devam ettirdiklerini görmekteyiz. Gelişen teknoloji ile elektronik iletişim kanallarının kurum dışı iletişimde daha fazla kullanılması hem zaman tasarrufu sağlayacak hem de hizmet faydalıncıları daha kolay idareye taleplerini iletebilecekleridir. Diğer taraftan, idareler kurum içi iletişimde olduğu gibi hizmet sunumunda kaliteyi arttırmak için bu geri bildirimleri değerlendirmemektedir.

3.3.7. Yönetim Desteği

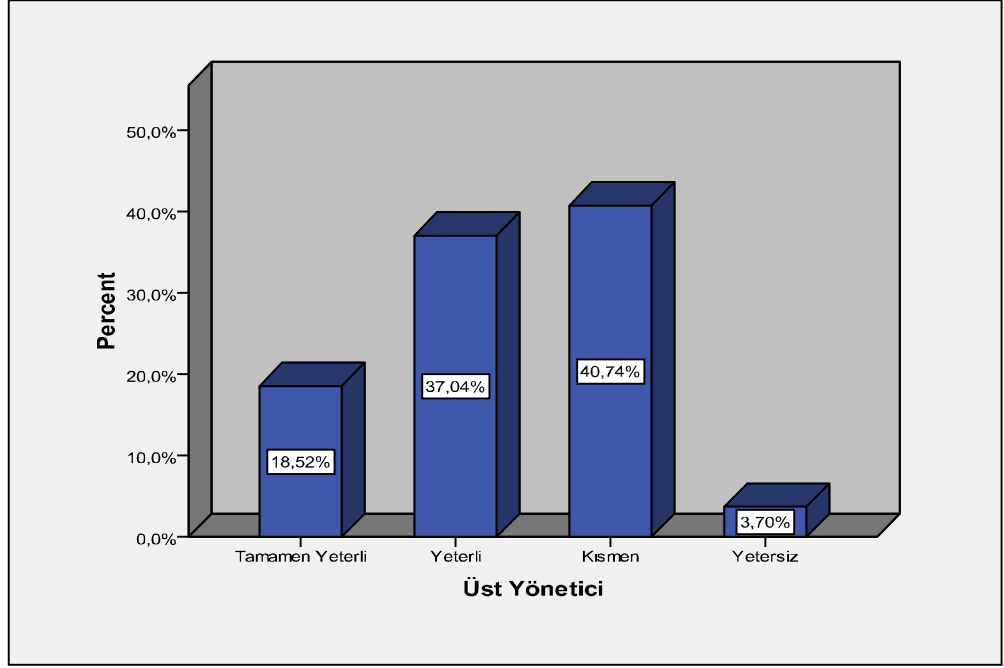
İç kontrol sisteminin uygulanmasında en önemli aktörler üst yönetici ve birim yöneticileridir. Üst yöneticiler Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişini gözetim ve izleme görevi verilmiş ve bakana karşı hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir. Buna göre üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini, iç kontrol ve iç denetim sistemini mevzuata ve belirlenmiş standartlara uygun bir şekilde oluşturmak ve işleyişini sağlamak suretiyle yerine getirecektir. Üst yöneticiler iş ve işlemlerin, amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını da her yıl düzenler ve idare faaliyet raporuna ekler.

Birim yöneticileri de, görev ve yetki alanları çerçevesinde, iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Bu nedenle, üst yönetici ve birim yöneticilerinin desteğini almadan idarede iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak mümkün değildir.

Çalışmamızda strateji geliştirme dairesi yöneticilerine iç kontrol kurma çalışmalarının üst yöneticiler ve üst yönetim tarafından ne kadar desteklediği sorulmuştur.

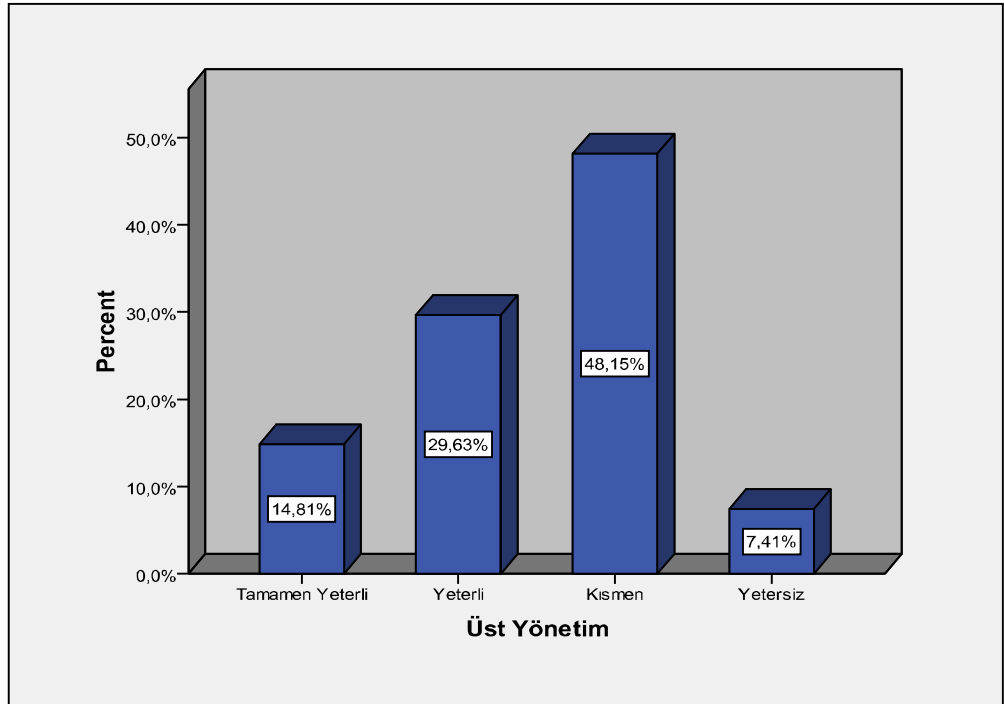
İç kontrol sistemini kurma çalışmalarında üst yöneticilerin desteğinin tamamen yeterli olduğunu düşünen kısım %18,5 yeterli olduğunu düşünen kısım ise %37 oranındadır. Genele bakıldığında olumlu düşünce hakimdir; ancak %40,7 gibi büyük bir çoğunlukta kısmen yeterli olduğunu belirtmiştir.

Şekil 12: Üst Yönetici Desteği



Üst yönetim desteği ile ilgili sorumuzda ise tamamen yeterli olduğunu düşünen kısım %14,8 yeterli olduğunu düşünen kısım ise %29,6 oranındadır. Kısmen yeterli olduğunu düşünen kısım ise %48,1'lik büyük bir çoğunlukta çıkmıştır.

Şekil 13: Üst Yönetim Desteği



Anket sonuçlarından görüleceği üzere kurumlarda üst yönetimin iç kontrole desteği tam olarak sağlanabilmiş değildir. Sistemin öncelikli müşterisi üst yöneticilerdir. İç kontrol sistemi yönetimin karar destek sistemi vasıfını görür ve iyi yönetim aracıdır. Ancak üst yönetimde bu bilincin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

Yönetim desteğine ilişkin sorumuz mevcut durumu yansıtmakla birlikte yönetimin değişmesi halinde iç kontrol sistemine ilişkin bakış açısı değişkenlik gösterebilecektir.

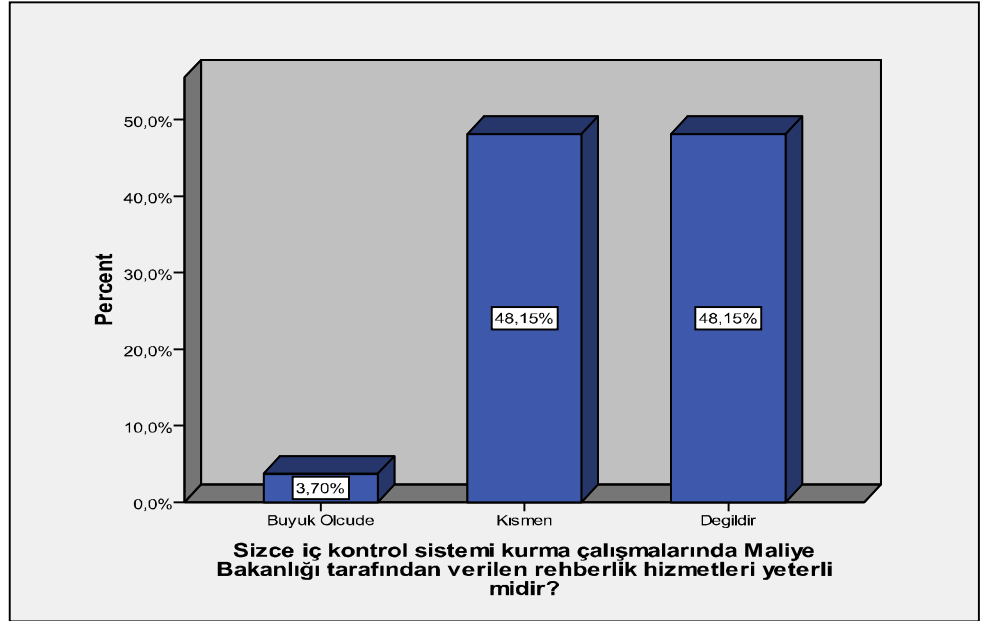
3.3.8. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

İç kontrolün uygulanması ve bu yaklaşımın idarenin tüm düzeylerine uyumlaştırılması görevi uzun zaman gerektirdiğinden, iç kontrolün yönetilmesi ve geliştirilmesi için güçlendirilmiş bir merkezi yapıya ihtiyaç vardır. Bu yapılar uluslar arası kabul görmüş standartlar ve iyi uygulama örneklerine dayanarak iç kontrol metodolojilerini geliştirmek ve ilerletmekten ve yönetsel sorumluluk alanlarında yeni mevzuatların uygulanmasını koordine etmekten sorumludurlar.

Türkiye’de merkezi uyumlaştırma fonksiyonu Maliye Bakanlığı altında Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirilmektedir. Merkezi uyumlaştırma biriminin iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek ve buna ilişkin mevzuatı hazırlamak, iç kontrol ve ön mali kontrol sistemini idarelerden rapor ve bilgi olarak izlemek, değerlendirmek ve uyumlaştırmak, eğitim faaliyetleri yapmak, idareler arasında koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve yönlendirme görevini yürütmek gibi bir çok görevi vardır.

Yukarıda belirtilen görevleri yerine getirecek güçlü bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı idarelere büyük katkı sağlayacaktır. Örneğimizde bunu sorgulamak için **“Sizce iç kontrol sistemi kurma çalışmalarında Maliye Bakanlığı tarafından verilen rehberlik hizmetleri yeterli midir?”** sorusu yöneltilmiştir.

Şekil 14: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Rehberlik Durumu



Anket sonuçlarında görüldüğü gibi idareler Maliye Bakanlığı (merkezi uyumlaştırma birimi) tarafından sağlanan rehberlik hizmetini yeterli bulmamıştır.

3.3.9. Kurumsal Alışkanlıklar ve Değişime Karşı Direnç

Kurumsal alışkanlıkların değişimini sağlamak önemli ölçüde güç ve zaman alıcıdır. Kurumsal alışkanlıkların değişimi, değer yargılarının, alışkanlıkların ve kültürel bakış açısının değişimi gibi idare içinde maddi olmayan yapıların değişimini gerektirir. Bu nedenle değişim yönündeki iradenin mevcut olduğunu ve süreklilik arz edeceğine idare çalışanlarının inanması gereklidir. Özellikle Türk kamu yönetiminde idarecilerin sık değişmesine bağlı yönetimde süreksizlik algısı değişikliklerin uygulanmasında isteksizliğe neden olmaktadır.

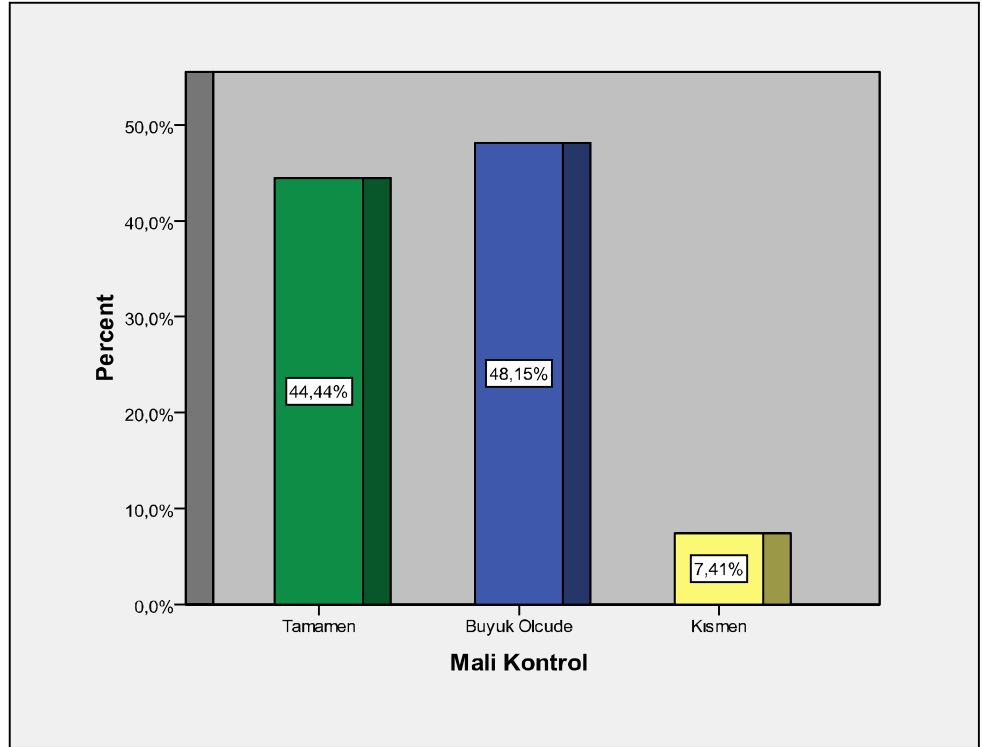
Değişim direncinin yüksek olduğu idarelerde iç kontrol sistemi gibi yeni yönetim yaklaşımlarını hem yöneticilere hem de çalışanlara benimsetmek zor ve zaman alıcıdır. İç kontrol kavramı konusunda yöneticiler ve çalışanlar sistemin kazanımları konusunda ikna edilmediği müddetçe başarı kazanılması zor olacaktır. Ayrıca çalışanlar iç kontrolün uygulanabilirliği konusunda motive edilmesi de iç kontrol sistemi uygulamasını başarıya ulaştıracak faktörlerden biridir.

Öte yandan, kurumsal iş yapış tarzını etkileyen en önemli etkenler toplumsal etkenler ve beklentilerdir. Kurumsal kültür toplumsal kültürün bir yansımasını oluşturur. Bu nedenle tüm içsel faktörler başarılı olsa da dışsal etkenlerin idareden beklentileri de iç kontrolün başarılı şekilde uygulanmasını destekleyici faktörlerdir.

Araştırmamızda idarenin değişime direnci ve eski mevzuatın alışkanlıklarının etkisini ölçmek için yöneticilere “Mali Kontrol”, “Değişim Yönetimi” ve “Risk Yönetimi” kavramlarının idarede ne derece geçerli olduğu sorgulanmıştır.

Anketimize katılan 27 kurum için mali kontrol %44,4 gibi yüksek bir oranda “tamamen” geçerlidir %48,1’lik yüksek çoğunluk için ise mali kontrolün idarelerinde “büyük ölçüde” geçerli olduğunu belirtmişlerdir. %7,4 oranındaki idarede ise mali kontrol kısmen geçerli olduğunu belirtmişleridir.

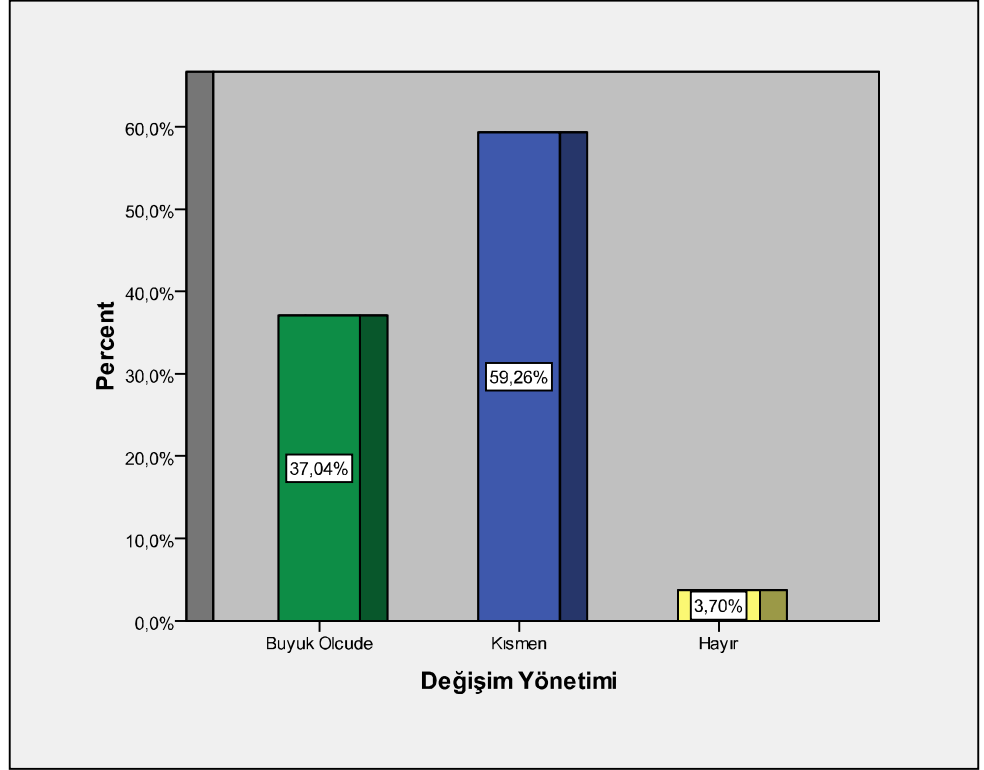
Şekil 15: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu I



1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kontrolleri mali kontroller ile sınırlamıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kontrolleri yönetim kontrolleri olarak almaktadır. Anket sonuçlarından anlaşılacağı üzere idareler için öncelik mali kontrollerdedir.

İç kontrol sisteminin kurulması için idarede değişim yönetimi kavramının geçerli olması gereklidir. Çalışmamıza katılan idarelerin %59,3'lük kısmı için kısmen geçerli çıkmıştır. %37 gibi bir oran ise “büyük ölçüde” geçerli şeklinde cevap vermiştir.

Şekil 16: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu II



Anket sonuçlarından da görüleceği üzere değişim yönetimi idareler için geçerli bir kavram değildir. Değişim yönetiminin olmadığı idarelerde kurumsal alışkanlıklar iç kontrol sisteminin uygulanmasında önemli bir engel teşkil edecektir.

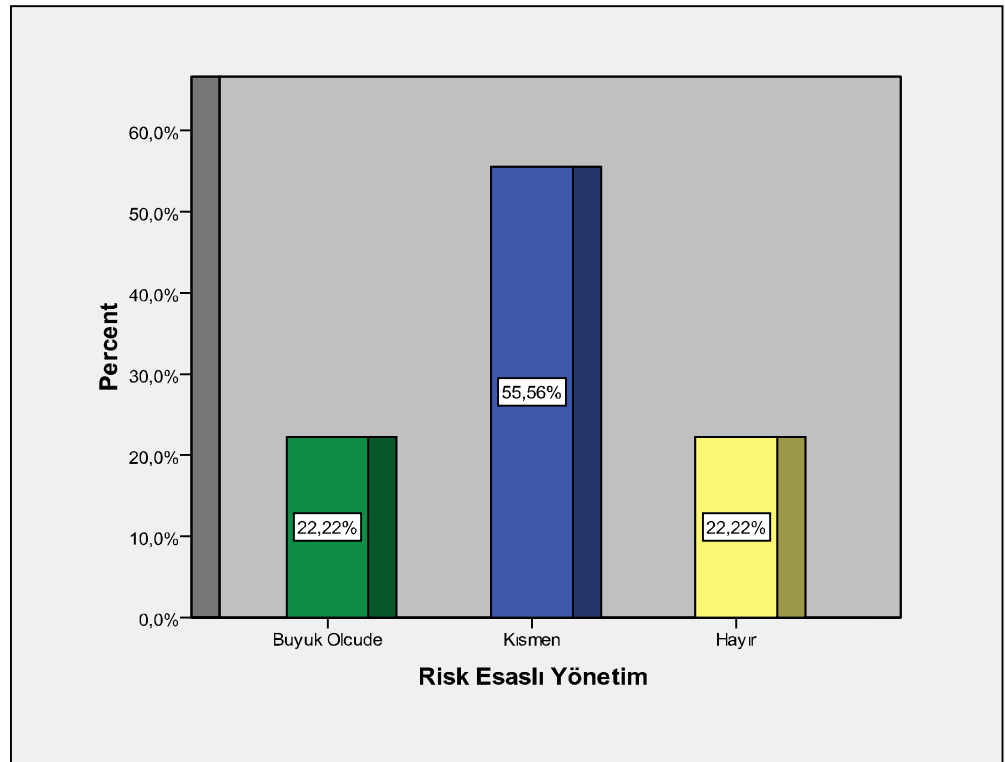
İç kontrol sisteminin bileşenlerinden biri risk değerlendirme ve risk odaklı yönetimdir. Risk esaslı yönetim, idare değerini artırmak, kurum strateji ve hedeflerinin gerçekleşmesini garanti altına almak amacıyla, idarenin genelinde risklerin yönetimi için oluşturulmuş mevzuat, operasyonel, destek süreçler ve stratejik öncelikleri dikkate alan bir yaklaşımdır.

Risk gelecekte meydana çıkabilecek belirsizliği veya bir olayın istenmeyen sonuçları veya etkileri olarak tanımlanabilir. Risk stratejik planda belirlenen amaç ve

hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek tehditler olmasına rağmen iyi yönetilmiş riskler idare için olası kazançlardır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, idareler iç kontrol uygulamalarında risk esaslı yönetim çok önemli bir yere sahiptir. Örneklemimizde idareler için risk esaslı yönetim kavramının geçerliliği %22,2 gibi çok düşük bir orandır. Yine ankete katılan yöneticilerden bu kavramın kendileri için geçersiz olduğunu belirtmiştir.

Şekil 17: Kurumların İç Kontrol Algılama Durumu III



SONUÇ VE ÖNERİLER

Sanayi devrimi sonrasında meydana gelen sermaye birikimi ile birlikte özel kesim işletmelerinde faaliyetlerin artması, iş akışının gerektirdiği hız; faaliyetlerin yürütülmesinde ki kurallarda artış, yönetimin kontrol alanının daralmasına, hataların, hilelerin ve yolsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu da beraberinde mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunun sağlanmasında yeni bir denetim açığının oluşmasına neden olmuştur. Bu ihtiyaca binaen, faaliyet akışının kontrolünü sağlayacak bir otokontrol sisteminin yaratılmasını zorunlu kılmış ve bu da iç kontrol sistemi olarak adlandırılmıştır.

Kamu yönetiminde ise son elli yıldan beri hizmet hacminde önemli bir artış olmuştur. Hizmet artışı, beraberinde büyük miktarda kamu harcaması yapılmasına ve ülke kaynakları üzerindeki yükün artmasına neden olmuştur. Öte yandan, demokratik parlamenter sistemlerde artan mali yük sonucu kamuoyu ve halkın temsilcileri kaynak tahsislerinin yönünü sorgulamaya ve kaynak kullanımında verimli ve etkin olunmasını kamu hizmetini sunanlardan beklemeye başlamıştır.

Bu sorguya cevap arayan ülkeler (öncelikle İngilizce konuşan ülkeler) kamu sektörü küçültülse dahi hangi hallerde kamu sektörünün daha iyi yönetilebileceğine cevap aramaya başlamıştır. Bu bağlamda kamu hizmetinin, hizmet alanların (müşterilerin) umduğu verimlilik kriterine uygun olarak sunulması için, kısaca kamu yönetiminden kamu işletme yönetimine dönüş, özel sektör menşeli yönetim fonksiyonlarının klasik kamu yönetiminde kullanılması anlamına gelen “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı” ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda da bir özel sektör kontrol mekanizması olan iç kontrol, klasik batı devletlerinde kamu yönetimi alanında uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’de yıllardır devam eden yönetim reformu çalışmalarında mali alandaki reform çalışmaları ana dinamik olmuştur. Mali reformlar bütçe reformu, mali yönetim reformu ve harcama reformu gibi alanlarda yapılmıştır.1927 yılından günümüze kadar varlığını sürdüren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, zamanın hızla değişen koşullarına ayak uydurmakta geri kalmış ve Türkiye’nin yakın ilişkide olduğu IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği ile yapılan üyelik müzakereleri neticesinde kamu mali

yönetimine büyük değişiklikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir.

Kanunla temel olarak ulaşılmak istenen amaç kamu mali yönetim sisteminde ekonomik-mali ve sosyal etkinlik ile mali disiplin ve hesap verebilirlik anlayışının getirilmesidir.

Bu amaçlara ulaşılabilmeyen önemli bir parçası da etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıdır. Kanuna göre iç kontrolün amacı “Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfın önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını” sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin başarısına ilişkin faktörlerden biri iç kontrole ilişkin görev sorumluluklarını tam olarak yerine getiren kapasiteye sahip iç denetim birimleri ile dış denetimin varlığıdır. Mevcut durumda kurumlarda iç denetim birimleri kurulmuş olmakla birlikte bu birimlerin yeterli kapasiteye sahip olduğunu söyleyemeyiz. İç denetçiler, idarelerinde iç kontrol sistemin yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi, sonuçların raporlanması ve sistemin geliştirilmesine ilişkin denetim ve danışmanlık faaliyetlerini yeterince yürütememektedir. Ayrıca iç denetim ve teftiş kurulları arasındaki görev ayrılığının net olarak ortaya konmaması da sistemin işleyişini engellemektedir.

Türkiye de dış denetim yetkisi Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Yeni Sayıştay Kanununun halen çıkmaması nedeniyle Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde, yeni mali yönetim ve kontrol sistemi konseptine uygun bir yaklaşım ve metodoloji uygulandığını söylemek güçtür. Dış denetim organı olan Sayıştay’ın kendisi kurum olarak ve denetim kaynaklarının belli bir kısmı bakımından yeni sisteme intibak edebilmiş değildir. Böyle olunca da denetim uygulamalarının niteliği değişmemektedir. Diğer yandan, Sayıştay’ın örgütlenme biçimi, çalışma usulleri ve denetim metodolojisi klasik denetime uygun biçimde tasarlanmıştır. Sınırlı performans denetimi uygulamaları hariç tutulacak olursa denetim kaynakları mevzuata uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmakta ve denetlenen idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasına

yönelik çalışmalar değerlendirilmemektedir. Amaçlardan anlaşılacağı üzere iç kontrol, bir mali kontroller bütünü değildir. Ancak, içinde yer aldığı kanunun adı, kanun ve ikincil mevzuatta yer alan tanımlamaların yetersizliği Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu mali yönetim reformu kapsamında gündeme gelen bir kavram olması gibi nedenlerle sürekli olarak mali kontrollerle karıştırılmaktadır. Ancak, iç kontrolün sadece mali kontroller bütünü olmadığı, kurumsal düzeyde stratejik amaçlara, süreç bazında da operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlayan ve risk bazlı olarak tasarlanan araçlar bütünü, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak anlaşılması gerekmektedir.

Araştırmamızda idarelerde iç denetim ve dış denetimin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisi ayrı bir çalışma konusu olarak değerlendirilmiş ve kapsam dışı tutulmuştur.

İdare düzeyinde iç kontrolün başarısı etkileyen çok sayıda etken vardır. Bu nedenle araştırmanın kapsamı sınırlı tutulmuş ve iç kontrolü idarede düzeyinde uygulamasını etkileyen “kurumsal teknolojik alt yapı, strateji geliştirme birimlerinin yetkinliği ve kurumsal kapasite, yasal çerçeve, stratejik planlama iç kontrol ilişkisi, iç kontrol farkındalığı, yönetim desteği, merkezi uyumlaştırma birimi ve kurumsal alışkanlıklar ve değişime karşı direnç” etkenleri üzerinden idarelerin hangi alanlarda gelişime ihtiyaç duydukları ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

Araştırmada yer alan faktörlerin belirlenebilmesi için öncelikle yazın taraması yapılarak iç kontrole ilişkin başarı faktörleri belirlenmiştir. Araştırmada yöneltilen sorular kapasite tanımlamasına yönelik ve algıya yönelik sorulardır. Bu nedenle, veriler yönetici algısını ortaya koymakla birlikte örneklemimiz iç kontrol sisteminde kilit konumda olan strateji geliştirme birim yöneticilerinden oluşturulmuştur.

Kurumsal teknolojik alt yapı faktörünün incelenmesinde idarelerin kapasitelerini olduğu fakat bu kapasiteyi etkin kullanamadıkları dikkati çekmektedir. Bunun için idareler iç kontrol uygulamalarında mevcut teknolojilerin kullanımına ilişkin kapasiteyi geliştirme yönünde çalışmalar yapması gereklidir.

İç kontrol sisteminin başarısına ilişkin bir diğer önemli faktörde, strateji geliştirme birimlerinin kapasiteleridir. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde uygulanmasında, koordinatörlük görevini yürütecek birim

olan strateji geliştirme birimleri, bu alanda yetkin personel istihdamı ile desteklenmelidir. Araştırmada görülmektedir ki idareler insan kaynakları yönünden birbirlerinden çok farklı kapasiteler sahiptir. Özellikle merkezi uyumlaştırma biriminin kapasite farklılığını ortadan gidermek için rehberlik ve eğitim hizmetlerinin kapsamını genişletmelidir.

Amaçlardan anlaşılacağı üzere iç kontrol, bir mali kontroller bütünü değildir. Ancak, içinde yer aldığı kanunun adı, kanun ve ikincil mevzuatta yer alan tanımlamaların yetersizliği Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu mali yönetim reformu kapsamında gündeme gelen bir kavram olması gibi nedenlerle sürekli olarak mali kontrollerle karıştırılmaktadır. Ancak, iç kontrolün sadece mali kontroller bütünü olmadığı, kurumsal düzeyde stratejik amaçlara, süreç bazında da operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlayan ve risk bazlı olarak tasarlanan araçlar bütünü, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak anlaşılması gerekmektedir.

Unutulmamalıdır ki bir kamu kurumunda iç kontrol sistemi, kurum çalışmalarına bir değer katmak için tasarlanmalıdır. Bir kontrol sisteminden beklenen fayda ise, kurum çalışmalarının belirlenen stratejik amaçlara ve performans hedeflerine uygun olması, kurum amacına uygun olmayan ve artı değer yaratmayan faaliyetlerin sonlandırılması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, kurum çalışmaları hakkında güvenilir ve zamanında bilgi üretilmesi gibi iyi yönetim ilkeleri olmalıdır.

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konusunda esas insiyatif üst yöneticilerindir. Ancak üst yönetici bu yetkisini strateji geliştirme birimleri harcama yetkilileri ve iç denetçiler ve diğer görevliler marifetiyle kullanır. Bu itibarla, iç kontrol konusundaki strateji ve politikanın üst yöneticiler tarafından belirlenmesi ve bunun belirlenen ilkeler çerçevesinde uygulamaya geçirilmesini sağlamaları gerekmektedir.

Bu nedenle iç kontrol sistemlerinin kurulmasına ilişkin çalışmaların üst yöneticilerin desteği olmadan etkili bir şekilde yürütülebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması, üst yöneticilerin önderliğinde strateji geliştirme birimlerinin koordinatörlüğünde idarenin tüm çalışanlarının aktif katılımlarıyla yapılmasını gerektirmektedir. İç kontrol sisteminin tasarımı ve uygulanması bir kişiye veya birime bırakılamaz. Ayrıca, üst yönetim

dışındaki görevlilerin de konuya ilişkin görev ve sorumluluklarının belirlenmesi ve çalışmalara dahil edilmesi gerekmektedir.

Üst yöneticilerin iç kontrol konusunda sorumlulukları, kanunda ve ikincil mevzuatta düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak iç kontrol sisteminin kuruma ve kurum faaliyetlerinden sorumlu olan üst yöneticiye bir yönetim aracı olduğu farkındalığı henüz oluşturulamamıştır. Bu aşamada merkezi uyumlaştırma birimlerinin devreye girmesi gerekmektedir.

Gelinen aşamada iç kontrol konusunda gerek mevzuat gerek uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeden uzak olduğumuzdur. Bu konudaki en önemli sorun 5018 sayılı Kanunun kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin, getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılammış olmasıdır. Dolayısıyla, kanun ve diğer mevzuatla öngörülen düzenlemelerin yetersizliği sistemin hayata geçirilmesinde ciddi sorunlar yaratmaktadır. İç kontrol, ön mali kontrol ve hatta kimi zaman iç denetim kavramlarının birbiriyle karıştırıldığı, eş anlamlı olarak kullanıldığı ve iç kontrolün yalnızca mali kontrol faaliyetleri olarak anlaşıldığı göz önüne alınacak olursa, kamuda iç kontrol konusunda arzulanan seviyeden uzak olduğumuz sonucu doğal olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu idarelerinde gerek örgütsel yapı gerekse mali yapı birbirinden farklıdır. Bazı idarelerde iç kontrolün mali kontroller üzerinde yoğunlaşması gerekirken bazı idarelerde hizmet süreçleri önem kazanmaktadır. Bunun için ikincil mevzuatta düzenlemeler ile bu farklılığı dikkate alarak hazırlanmalıdır.

Kamu mali yönetim reformunun iç kontrol dışında getirdiği diğer yeni yönetim anlayışlarındaki başarı düzeyine bakıldığında (stratejik yönetim, performans esaslı bütçeleme, saydamlık), yeni kamu mali yönetimi konusunda kat etmemiz gereken uzun bir yol olduğu gözlemlenmektedir.

Bununla birlikte reformların akıbeti konusunda en temel sorumluluğun, bürokrasiden çok reformların uygulamasını takip etmeyen ve gerekli tedbirleri almayan parlamento ve hükümetlerin olduğunu da kabul etmek gerekir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKSOY, A. Ş., “Kamu Yönetimi Nereye Gidiyor ? Bir Durum Saptaması,” **II. Kamu Yönetimi Forumu KAYFOR II**, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2004

ARCAGÖK, M. S., ERÜZ, E., **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006

ARSLAN, A., **Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Yapısı ve İşleyişi, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006

BARZELAY, M., “Origins Of The New Public Management, An International View From Public Administration/Political Science,” **New Public Management**, Ed: Kate Mclaughlin an Even Ferlie, London, 2002

CAPLAN, D., “İnternal Controls And the Detection of Managment Fraud”, **Journal of Accounting Research**, Vol.97, Spring 1999

CİCA’s And CCAF’s, **Two Sides of the Same Coin, Guidance on Control And Effectiveness Reporting Framework**, CCAF, May 1996

COŞKUN, S., “Kamu Reformları” **Değişim ve Süreklilik İçinde Çağdaş Kamu Yönetimi II**, M. Acar ve H.Özgür (der) Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004

ÇAKIR, H. İ., “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ed: Erkan KARASLAN, Ankara, 2006

DİNÇER, Ö. YILMAZ C., **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Başbakanlık, 2003

DPT, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, **Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, ÖİK No:7 Ankara 2006

_____, **Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2007

ERYILMAZ, B., **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2000

GORE A. And The National Performance Review, **From Red Tape to Results: Creating a Government That Works Better and Costs Less**, 1993

GAİNS, F., “Adapting The Agency Concept Variations Within ‘Nex Steps’”, **Unbundled Government; A Ciritical Analysis of the Global Trend To Agencies, Guangos And Contractualasation**, Edited By, Christopher Pollitt and Colin Talbot, Part II, 2004

GRAHAM, S., **Government Reform İn New Zeland**, İnternational Monetary Found, 1996,

GÜRPINAR, C., **Kamu İşletmeciliği, Kamu Yönetimi Çalışmaları Disiplin Sorunları**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara 2003,

İNGRAHAM, W. P., MOYNIHAN P. D., “Civil Sevice and Administrative Reform in the United States”, **Civil Service Systems In Anglo-American Countries**, ed: John Halligan, 2003

JEFFREY, C., KIDA T., “The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors' Use of Analytical Review”, **Journal of Accounting Research**, Vol 27, No. 2 Autumn, 1989

KARASU, K., **Kamu Yönetimi Ülke İncelemeleri**, Ankara Üniversitesi SBF Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara 2004

KETTL F. D., **Reinventing Goverment: A Fifth-Year Report Card**, AReport Of The Brookings İstitutions Center Of Public Managment, 1998

KEPEKÇİ C., **İç Kontrol Sistemi**, Türmob Tesmer Yayınları No: 6, 1994

_____, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Yayınevi 3. Baskı, Ankara 1998

KORKUT B., **Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi**, TCMB Uzmanlık Yeterlik Tezi, 2004

KUTLU, Ö., **Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kamu Reformu ve Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi**, Nobel Yayınları Ankara, 2002

LEE, T. A., “The Historical Development of Internal Control From The Earliest Times To The End of The Seventeenth Century”, **Journal of Accounting Research**, 1971

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu:Ulusal ve Uluslar Arası Çalışmalar Işığında**, Ankara 2004

OECD, “Distributed Public Governence”, **Chapter United Kingdom**, By Rpb Wall and Paul West, 2000

_____, **Regulatory Reform İn Korea**, Paris,2000

ÖMÜRGÖNÜLŞEN, U., ÖKTEM M. K., **Kamu Yönetimi 2 Konular Kuramlar Kavramlar, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Yönetmel Uyumu: Yönetmel Sorun Alanları, Uyum Kriterleri ve Uyum Çabaları**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2004

Price Water House Coopers, **Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu**, Ankara , Aralık, 2003

POLATOĞLU, A., **Kamu Yönetimi**, Metu Press Yayıncılık, Ankara, 2001

SCHEDLER, K. and PROELLER, I., “The New Public Management a Perbpective From Mainland Europa, An İnternational View From Public Administration/Potical Science”, **New Public Managment**, Ed: Kate Mclaughlin an Even Ferlie, Cahpter 10, 2006

STEPHEN, W., DİTTMAR, L., **The Unexpected Benefits of Sarbanes Oxley**, Harvard Business Review, 2006

STEVEN, J. R., **Beyond COSO:Internal Control to Enhance Corporate Governence**, John Wiley&Sons Inc., New YORK, 1998

Sayıştay Başkanlığı, **Mali Saydamlık ve Türkiye**, Hazırlayan: Murat Toker, Ankara, 2002

TESEV, **Devlet Reformu, Kamu Maliyesinde Saydamlık**, TESEV yayınları, İstanbul, 2000

_____, **İyi Yönetişim El Kitabı**, Hazırlayan: Fikret TOSZ, TESEV Yayınları, 2008

_____, Devlet Reformu, Kamu Maliyesinde Saydamlık, TESEV yayınları, s.45, İstanbul, 2000

TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor (KAYA)**, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası Yayınları No:238 Ankara, 1991

_____, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu** Ankara, 1966

_____, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve neriler-İdari Reform Danışma Kurulu Raporu**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972

TUTUM, C., **Türk Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, TESAV Yayınları No: 3, Ankara, 1994

TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, TÜSİAD yayınları İstanbul, 2002

YILMAZ, O., **Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve lke Deneyimleri**, DPT Yayını, 2001

YILANCI, M., **İç Denetim**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2006

MAKALELER

ACAR, P., “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Maliye Dergisi**, sayı,136, 2001

AKSOY, T., “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 72, 2005

ARCAGÖK M. S., YÖRÜK B., “Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol”, **Maliye Dergisi**, sayı 145, 2004

BAYAR, D., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, **Maliye Dergisi**, sayı 144, Mart-Nisan, 2004

CANDAN, E., “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I” , **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı Nisan 2006

DABBAĞOĞLU, K., “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 82, Temmuz – Ağustos, 2007

DEMİRBAŞ, M., “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 7, 2005

JENSEN, M. C., “The Modern Industrial Revolution, Exit, And the Failure of Internal Control Systems”, **The Journal of Finance**, Vol, XLVIII, no 3, 1998

KALKANDELEN, H., “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma (süreç ve aşamalar)”, **Türk İdare Dergisi** , sayı 420, 1998

KAYIM, A., “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi”, **Mali Pusula** , sayı 19, 2008

KESİK, A., “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

SALTIK, N., “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, sayı 26, 2007

YAMAMOTO, H., “New Public Management-Japan’s Practice”, **Institute for International Policy Studies**, IIPS Policy Paper 293E,

YILMAZ, A., “AB'ye Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine Notlar”, **D.P.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 17, Nisan, 2007

İNTERNET KAYNAKLARI

AKTAN, C. C., “Toplam Kalite Yönetiminin Temelleri ve Kamu Yönetiminde Uygulanması”, <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-kamuyonetim/kamudakalite/aktan-kal> Erişim Tarihi 20.06.2009

AVRUPA BİRLİĞİ GENEL SEKRETERLİĞİ, “2001 Yılı Ulusal Programı”, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=195&l=1> Erişim Tarihi 09.11.2009

_____, “2003 Yılı Ulusal Programı”, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=196&l=1> Erişim Tarihi 12.11.2009

BROWN, C. N., Pott, C., Wömpener A., “The Effect of Internal Control Regulation On Earnings Quality: Evidence from Germany”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=945590 Erişim Tarihi 05.11.2009

COBİT, “4.1 Framework Control Objectives Management Guidelines Maturity Models”, <http://www.isaca.org/AMTemplate.cfm?Section=Downloads&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=34172> Erişim Tarihi 07.09. 2009

COLBERT, J. L., BOWEN, P. L., “A Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78”, IS Auditand Control Journal, www.enotes.com/business-finance.../internal-control-systems Erişim Tarihi 21.08.2009

Commission Of The European Communities, Reforming the Commission, “A White Paper Part II Action plan”, [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200\(02\):EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0200(02):EN:HTML) Erişim Tarihi 11.10.2009

COOPER, J. D., GENDRON, Y., “Power and the Criteria of Control”, <http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx> Erişim Tarihi 10.10.2009

COSO, “Internal Control Integrated Framework, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission”,

<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf> Erişim Tarihi 09.10.2009

_____, “Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary”, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm Erişim Tarihi 04.10.2009

_____, “Enterprise Risk Management-Integrated Framework (2004-2)”, http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf Erişim Tarihi 16.08.2009

_____, “Internal Control Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems Volume II”, <http://www.coso.org/documents/VolumeII-Guidance.pdf>

COŞKUN, B., “Kamu Yöneticisinde Bulunması Gereken Nitelikler”, http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UpLoadedFiles/B.Coskun%2013-48.doc, Erişim Tarihi 15.07.2009

European Commission, “Welcome to the world of Public Internal Financial Control”, http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_others/brochure_pifc_en.pdf Erişim Tarihi 17.09.2009

Financial Control İn Poland, [http://www.eurorai.org/PDF/pdf%20semir%20Karlsruhe/Karlsruhe-Beitrag_PL_Katowice%20\(written%20text\).pdf](http://www.eurorai.org/PDF/pdf%20semir%20Karlsruhe/Karlsruhe-Beitrag_PL_Katowice%20(written%20text).pdf) Erişim Tarihi 11.11.2009

GRAHAM, L., “Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities”, John Wiley & Sons, www.nzbr.org.nz/documents/publications/publications-2001/public_management. Erişim Tarihi 21.07.2009

Hazine Müsteşarlığı, “Kamu Mali Kesimindeki Yapısal Reformlar İçinde Niyet Mektubu-Türkiye”, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous> Erişim Tarihi 23.02.2009

INTOSAI, “Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector”, <http://www.intosai.org> Erişim Tarihi 23.08.2009

KAYA, B., “Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri”, http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25 Erişim Tarihi 08.07.2009

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Gerekçesi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu , <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi> Erişim, 25.08.2009

KPMG, “Review, Internal Control: A Pratical Guide”, http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg_internal_control_practical_guide.pdf Erişim Tarihi 12.10.2009

Maliye Bakanlığı, “Mali Kontrol Faslı Tanıtıcı Tarama Toplantısı Notu”, 13 Mayıs 2006 Brüksel, http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/dokuman/kontrol_tt_notu.pdf Erişim Tarihi: 05.01.2010

Maliye Bakanlığı, “- gayri resmi tercüme- Avrupa Birliği Temel İç Kontrol Standartları”, www.bumko.gov.tr Erişim Tarihi 23.06.2009

_____, “Gayri resmi tercüme, Kamu mali Sektörü Kuruluşlarında Mali Kontrol Standartları”, <http://www.bumko.gov.tr> Erişim Tarihi 24.10.2009

_____, “— Gayri resmi tercüme Romanya Kamu Kurumları İç Kontrol Standartları” www.bumko.gov.tr Erişim Tarihi 03.11.2009

SARBANES, O., “Financial and Accounting Disclosure Information”, http://www.sarbanes-xley.com/displaysection.php?level=2&pub_id=SEC-Rules&chap_id=SEC14&message_id=286 , Erişim Tarihi 12.05.2009

Report of National Performance Review, <http://www.ontheissues.org/spectrum/npr.htm> , Erişim Tarihi, 21.03.2010

Romania Ministry of Public Finance, “Policy Paper on Public İnternal Financial Control”, http://www.mfinante.ro/eng/PP_eng.htm Erişim Tarihi 07.11.2009

SOLOMON, S., “The IIA Research Foundation, What is the Role of the Internal Audit Function in Establishing and Ensuring Effective Coordination Among the Audit

Committee of the Board of Directors, Executive Management, the Internal Auditors, and the External Auditors?”, www.theiia.org/download.cfm?file=4257 Erişim Tarihi 17.09.2009

SARBANES, O., “One Hundred Seventh Congress of the United States of America”, <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302> Erişim Tarihi 14.10.2009

The Institute of Internal Auditors, Internal Auditing and Fraud, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/internal-auditing-and-fraud-1/> Erişim Tarihi 14.08.2009

Türkiye Bilişim Derneği, “Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri (Cobit-Control Objectives For Information And Related Technology)”, http://www.tbd.org.tr/resimler/ekler/bf1211fd4b7b945_ek.pdf Erişim Tarihi 29.09.2009

The Improvement of Public Accounts Quality “The German Experience”, http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/seminaire_septembre2008/8-EN-J_Christiansen_D_german_experience.pdf Erişim Tarihi 12.11.2009

UZUNAY, V., “COBIT (Control Objectives for Information and related Technology), Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi,Uzman Raporları”, <http://www.bumko.gov.tr> Erişim Tarihi 19.07.2009

Kanun Yönetmelik ve Diğer Mevzuat

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

ÖZGEÇMİŞ

Bu çalışmayı hazırlayan Kamil KILINÇ, 09.08.1976 tarihinde Antalya/Elmalı'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Elmalı'da tamamladıktan sonra 1993 yılında Kırıkkale Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünde başladığı lisans eğitimini 1997 yılında tamamladı. 1998 yılında memuriyet hayatına başlamış olup halen Başbakanlık Hazine Müsteşarlığında Mali Hizmetler Uzmanı olarak görev yapmaktadır. Evli ve bir çocuk babası olup İngilizce bilmektedir.

EK: ANKET FORMLARI

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL
SİSTEMİ
UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERE
İLİŞKİN ARAŞTIRMA**

ANKET FORMU

AÇIKLAMA

Kamu kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını etkileyen faktörleri tespit için Strateji Geliştirme birimleri yöneticilerine yönelik düzenlenmiştir. Anket sonucu derlenen bilgiler kamu kuruluşlarının iç kontrol sistemi kurulması aşamasında karşılaşılan problemlerin tespit etmek ve sistemin iyileştirilmesine yönelik öneriler oluşturmak amacıyla kullanılacaktır.

219 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin atıfta bulunduğu 53 sayılı kanun gereğince derlenen kişisel bilgilerin açıklanması, herhangi hukuki ve resmi işlemde delil olarak kullanılması kesinlikle yasaktır. Anket sonucu elde edilen bilgiler, anketi cevaplayanın kimlikleri ortaya çıkarmadan toplu analiz edilecektir.

İçtenlikle vereceğiniz cevaplar ve katılımınız için şimdiden teşekkür ederim.

Saygılarımla

Kamil KILINÇ

Gerektiğinde bilgi için başvurulacak:

Tel: 0 312 2046985 - -0 537 6609107

Faks: 0 312 2128896

e-posta: kamil.kilinc@hazine.gov.tr

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ
UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN
ARAŞTIRMA**

KURUM KAPASİTE TESPİT SORU FORMU

Kurum Adı:.....

1- Taşra teşkilatınız var mı?

Evet 1

Hayır 2 → Lütfen soru 3'e geçiniz

2- Taşra teşkilatınız hangi düzeydedir?

Bölge Düzeyinde 1

İl düzeyinde 2

İlçe düzeyinde 3

3- Kurumunuz toplam personel sayısı kaçtır ?

.....

4- 2009 yılı Bütçesinde Kurumunuzun gelir kaynakları ve miktarını belirtiniz.

	<u>Gelir Kaynağı</u>	<u>Gelir Miktarı</u>
4.1 Genel Bütçe
4.2 Özel Gelirler
4.3 Döner Sermaye
4.4 Fon
4.5 Diğer

5- İnternet sisteminiz var mı?

Evet 1

Hayır 2 → Lütfen soru 7'ye geçiniz

6- İnternet sisteminiz tüm kurum personelini kapsıyor mu?

Evet 1

Hayır 2

7- Web siteniz var mı?

Evet 1

Hayır 2 → Lütfen soru 9'a geçiniz

8- Web siteniz aracılığıyla kullanıcılara doğrudan sunduğunuz hizmetler nelerdir?

.....
.....
.....

9- Kalite Yönetimi konusunda kurumunuzun yapmış olduğu bir çalışma var mı?

Evet 1

Hayır 2 → Lütfen diğer forma geçiniz

10- Kalite Yönetimi konusunda ki çalışmalarınız hangi aşamada?

- 10.1 Sonuçlandırıldı 1
10.2 Çalışmalar devam ediyor 2
10.3 Hazırlık aşamasında 3
10.4 Çalışma yok ama düşünülüyor 4
10.5 Yok 5

11- Herhangi bir kalite belgesi aldınız mı?

Evet 1 Lütfen ismini yazınız

.....

Hayır 2

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ
UYGULAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN
ARAŞTIRMA**

YÖNETİCİ SORU FORMU

12- Sizce kurum stratejik planında belirlenen hedefler ne oranda uygulanabilir?

- | | | | | | |
|--------------|--------------------------|---|-------------|--------------------------|---|
| Tamamen | <input type="checkbox"/> | 1 | Kısmen | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Büyük ölçüde | <input type="checkbox"/> | 2 | Uygulanamaz | <input type="checkbox"/> | 4 |

13- Kurumunuzun sunduğu ürün/hizmetlerin ölçülebilir olduğunu düşünüyor musunuz?

- | | | | | | |
|--------------|--------------------------|---|-----------|--------------------------|---|
| Tamamen | <input type="checkbox"/> | 1 | Kısmen | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Büyük Ölçüde | <input type="checkbox"/> | 2 | Ölçülemez | <input type="checkbox"/> | 4 |

14- Kurumunuzun sunduğu ürün/hizmetlerden yararlananlardan, bunların kalitesine yönelik geri bildirim alıyor musunuz?

- | | | | | | |
|-------|--------------------------|---|---|---------------------------|--|
| Evet | <input type="checkbox"/> | 1 | | | |
| Hayır | <input type="checkbox"/> | 2 | → | Lütfen soru 17'ye geçiniz | |

15- Bu geri bildirimleri nasıl sağlıyorsunuz?

- | | | | | | |
|---------------------------------------|--------------------------|---|--|------------------------|--|
| 15.1 Müşteri memnuniyet anketleri | <input type="checkbox"/> | 1 | | | |
| 15.2 Şikayet, dilekçeler | <input type="checkbox"/> | 2 | | | |
| 15.3 Bağımsız değerlendirme raporları | <input type="checkbox"/> | 3 | | | |
| 15.4 İnternet vasıtasıyla | <input type="checkbox"/> | 4 | | | |
| 15.5 Diğer | <input type="checkbox"/> | 5 | | Lütfen şeklini yazınız | |
-
-

16- Kurumunuz süreçlerini bu geri bildirimlere göre yeniden değerlendiriyor musunuz?

- | | | | | | |
|--------------|--------------------------|---|--------------------|--------------------------|---|
| Tamamen | <input type="checkbox"/> | 1 | Kısmen | <input type="checkbox"/> | 3 |
| Büyük ölçüde | <input type="checkbox"/> | 2 | Değerlendirmiyoruz | <input type="checkbox"/> | 4 |

29- Sizce aşağıdaki içsel faktörlerin kurumunuzda başlatılmış veya başlatılacak olan iç kontrol sistemi kurma çalışmalarını desteği yeterli midir?

	<u>Tamamen yeterli</u>	<u>Yeterli</u>	<u>Kısmen</u>	<u>Yetersiz</u>
29.1 Üst yönetici	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
29.2 Üst yönetim	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
29.3 Kurum personeli	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4

30- Sizce iç kontrol sistemi kurma çalışmalarında Maliye Bakanlığı tarafından verilen rehberlik hizmetleri yeterli midir?

Tamamen	<input type="checkbox"/> 1	Kısmen	<input type="checkbox"/> 3
Büyük ölçüde	<input type="checkbox"/> 2	Değildir	<input type="checkbox"/> 4

31- Kurumunuzda iç kontrol sistemini kurmak üzere ekip oluşturuldu mu?

Evet	<input type="checkbox"/> 1	
Hayır	<input type="checkbox"/> 2	→ Lütfen soru 36'ya geçiniz

32- Kurumunuz iç kontrol ekibi kaç kişiden oluşmaktadır?

1-15	<input type="checkbox"/> 1	31-45	<input type="checkbox"/> 2
16-30	<input type="checkbox"/> 2	45 den fazla	<input type="checkbox"/> 4

33- Kurumunuz iç kontrol ekibinde tüm operasyonel birimler temsil ediliyor mu?

Evet	<input type="checkbox"/> 1
Hayır	<input type="checkbox"/> 2

34- Kurumunuz iç kontrol ekibinde stratejik planlama ekibinde çalışan personel var mı?

Evet	<input type="checkbox"/> 1
Hayır	<input type="checkbox"/> 2

35- Kurumunuz iç kontrol ekibi son iki yıl içinde aşağıdaki konularda eğitim aldı mı?

35.1 İç kontrol	<input type="checkbox"/> 1
35.2 Süreç yönetimi	<input type="checkbox"/> 2
35.3 Kalite yönetimi	<input type="checkbox"/> 3
35.4 Performans yönetimi	<input type="checkbox"/> 4
35.6 Hiçbiri	<input type="checkbox"/> 5

36- Kurumunuzun iç kontrol eylem planı var mı?

Evet 1

Hayır 2 → Lütfen soru 39'a geçiniz

37- İç kontrol eylem planı hazırlarken tüm kurum genelinde boşluk analizi yapıldı mı?

Evet 1

Hayır 2

38- İç kontrol eylem planı hazırlarken hangi kaynaklardan faydalandınız?

	<u>Tamamen</u>	<u>Büyük ölçüde</u>	<u>Kısmen</u>	<u>Hayır</u>
38.1 Kamu iç kontrol standartları rehberi	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
38.2 Maliye Bakanlığı ile yapılan görüşmeler	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
38.3 Danışmalık firmaları	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
38.4 Uluslararası iyi uygulamalar	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4
38.5 Diğer (Lütfen adını belirtiniz)	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 4

39- Kurumunuzun iç kontrol sisteminin kurulmasına etki edecek güçlü yönleri nelerdir?

.....
.....
.....

40- Kurumunuzun iç kontrol sisteminin kurulmasına etki edecek zayıf yönleri nelerdir?

.....
.....
.....

41- Diğer görüşlerinizi lütfen belirtiniz.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ANKETE KATILDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİM