

**T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BÜTÇE KONTROL
MEKANİZMASINA ETKİSİ: KAMU KURUMLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA, MALİYE BAKANLIĞI VE
DEFTERDARLIKLAR ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ebru AĞCA

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : İşletme Yönetimi**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ahmet KIZIL

TEMMUZ – 2016

T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BÜTÇE KONTROL
MEKANİZMASINA ETKİSİ: KAMU KURUMLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA, MALİYE BAKANLIĞI VE
DEFTERDARLIKLAR ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ebru AĞCA

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : İşletme Yönetimi

“Bu tez 14/07/2016 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRI ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Ahmet Kızıl	Başarılı	
Prof. Dr. Ahmet Jörük	Başarılı	
Yrd. Doç. Dr. Mehmet Muruk Pelvan	Başarılı	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ebru AĞCA



14.07.2016

ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, yardımlarını esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Ahmet KIZIL'a katkılarından ve emeğinden ötürü içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Hayatımın her aşamasında yaşadığım sıkıntı ve stresime ortak olan biricik anneme de sonsuz şükranlarımı bir borç bilirim.

Ebru AĞCA

14.07.2016



İÇİNDEKİLER

BEYAN	
ÖNSÖZ	
İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
ŞEKİL LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
SUMMARY	viii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: BÜTÇEYE GENEL BAKIŞ	4
1.1.Bütçe Kavramı	4
1.2.Bütçenin Fonksiyonları	4
1.2.1.Mali ve İktisadi Fonksiyonu	4
1.2.2.Siyasi Fonksiyonu	5
1.2.3.Denetim Fonksiyonu	5
1.2.4.Hukuki Fonksiyonu	6
1.3.Bütçe İlkeleri	6
1.3.1.Önceden İzin İlkesi	6
1.3.2.Doğruluk ve Samimilik İlkesi	7
1.3.3.Alenilik İlkesi	7
1.3.4.Genellik İlkesi	7
1.3.5.Birlik İlkesi	8
1.3.6.Açıklık ve Anlaşılır Olma İlkesi (Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik İlkesi)....	9
1.3.7.Ödenek Ayırma veya Tahsis İlkesi	10
1.3.8.Denklik İlkesi	11
1.3.9.Yıllık Olma İlkesi	11
1.4.Bütçe Sistemleri	13
1.4.1.Geleneksel Bütçe Sistemi	13
1.4.2.Modern Bütçe Sistemleri	13
1.4.2.1.Program Bütçe Sistemi	14
1.4.2.2.Planlama-Programlama Bütçe Sistemi	14

1.4.2.3.Sıfır Tabanlı/Esaslı Bütçeleme Sistemi.....	15
1.4.2.4.Torba Bütçe Sistemi.....	16
1.4.2.5.Performans Esaslı Bütçe Sistemi	16
BÖLÜM 2: 5018 SAYILI KANUNA GÖRE TÜRKİYE'DE BÜTÇE MEKANİZMASI.....	20
2.1. Bütçenin Tanımı.....	20
2.2.Bütçe Türleri	20
2.2.1.Merkezi Yönetim Bütçesi	20
2.2.1.1.Genel Bütçe.....	20
2.2.1.2.Özel Bütçe.....	21
2.2.1.3.Düzenleyici Denetleyici Kurum Bütçesi.....	21
2.2.2.Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi.....	22
2.2.3.Mahalli İdareler Bütçesi.....	22
2.3.Bütçenin İlkeleri.....	22
2.4.5018 sayılı Kanunla Getirilen Performans Esaslı Bütçe Sistemi.....	23
2.5.Bütçenin Hazırlanması	24
2.6.Bütçe Kanun Tasarısının Sunulması, Görüşülmesi ve Onaylanması.....	26
2.7.Bütçenin Uygulanması.....	27
2.8.Bütçe Hesaplarının Kapatılması ve Uygulanan Usuller.....	28
2.9.Bütçenin Mali Kontrolü ve Denetimi.....	30
2.9.1.Bütçenin İdari Denetimi-İç Kontrol	30
2.9.1.1.Ön Mali Kontrol.....	30
2.9.1.2.İç Denetim.....	32
2.10.İç Kontrol İle İç Denetim Arasındaki İlişki	38
2.11.Dış Denetim	40
2.11.1.Sayıştay Denetimi	41
2.11.2.Yasama (TBMM) Denetimi	42
BÖLÜM 3: İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	43
3.1.İç Kontrol Sistemi Kavramsal Çerçeve.....	43
3.1.2.İç Kontrol Sisteminin Unsurları veya Bileşenleri	47
3.1.3.İç Kontrol Sistemi İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler	51
3.1.3.1.COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler	51
3.1.3.2.Sarbanes-Oxley Yasası İle Yapılan Düzenlemeler	53

3.1.3.3.COBİT Tarafından Yapılan Düzenlemeler	54
3.1.3.4.INTOSAI Tarafından Yapılan Düzenlemeler	55
3.1.3.5.CoCo Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	57
3.1.4.İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Önemi	58
3.1.5.İç Kontrolün Özellikleri	60
3.1.6.İç Kontrolle İlişkin Kontrol Türleri.....	62
3.2.5018 Sayılı Yasaya Göre İç Kontrol	63
3.2.1.İç Kontrol Kavramı	65
3.2.2.İç Kontrolün Amaçları	66
3.2.3.İç Kontrolün İlkeleri.....	66
3.2.4.İç Kontrol Standartları.....	67
3.2.5.İç Kontrol Sisteminin İşleyişi	71
3.2.6.İç Kontrolle İlgili Birimler ve Sorumlular	72
3.2.6.1.Üst Yönetici	73
3.2.6.2. Strateji Geliştirme Birimi.....	75
3.2.6.3. Muhasebe Yetkilisi.....	78
3.2.6.4. Mali Hizmetler Birimi.....	79
3.2.6.5.Harcama Yetkilileri.....	83
3.2.6.6.Gerçekleştirme Görevlileri.....	84
3.2.6.7.Mali Yönetim ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi	84
3.3.İç Kontrol Sistemine Yönelik Yapılan Düzenlemeler	85
BÖLÜM 4: İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BÜTÇE KONTROL MEKANİZMASINA ETKİSİ: KAMU KURUMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA, MALİYE BAKANLIĞI VE DEFTERDARLIKLAR ÖRNEĞİ....	88
4.1. Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklarda Bütçe Kontrolü ve İç Kontrol Sistemi	88
4.2.İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi.....	105
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	108
KAYNAKÇA	114
EKLER.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	151

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebe Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
COBİT	: Bilgi Sistemleri Denetim Birliği
CoCo	: Kanada İç Kontrol Modeli
COSO	: Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu Sponsor Komitesi / Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi
e-SAC	: Elektronik Sistem Güvenliği ve Kontrol
FEI	: Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği / Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
İKEP	: İç Kontrol Eylem Planı
İKÖMKUEY	: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği
İYK	: İzleme ve Yönlendirme Kurulu
KMYKK	: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KMYS	: Kamu Mali Yönetim Sistemi
MB	: T.C. Maliye Bakanlığı
SGB	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası
TEBLİĞ	: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Seçili Göstergelerin Yıllar İtibariyle Hedef ve Gerçekleşmeleri	91
---	----



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Kamu İç Kontrol Standartları ve Bileşenleri.....	97
Şekil 2: GZFT/SWOT Analizi.....	99



Tezin Başlığı: İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi: Kamu Kurumları Üzerine Bir Araştırma, Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklar Örneği

Tezin Yazarı: Ebru AĞCA

Danışman : Prof. Dr. Ahmet KIZIL

Kabul Tarihi: 14 Temmuz 2016

Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 113 (tez) + 21 (ek)

Anabilimdalı: İşletme

Bilimdalı : İşletme Yönetimi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte, mali yönetim ve bütçe konularında yaşanan değişim sürecinde; ekonomik, etkin, verimli, performans esaslı bütçeleme, stratejik plan, stratejik planlama, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol, şeffaflık, mali saydamlık kavramları ile tanışılmıştır.

Kamu Mali Yönetimi, kamu kurumlarındaki kaynakların yönetimi ve bunların işleyişi ile ilgili süreçleri kapsamaktadır. Bu süreçte bütçe kanununda belirtilen gelir ve giderlerin gerçekleştirilmesi için yöntem ve uygulamaların belirlenmesi, kontrol ve denetim mekanizmalarının oluşturulması, kaynakların bu unsurlar sayesinde kötü niyete, israfa ve yanlışlığa sebebiyet vermeden verimli ve etkin şekilde kullanılması değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu tezde; uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyumu sağlamak üzere 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde yapılan yenilik ve düzenlemelerden biri olan iç kontrole ilişkin faaliyetlerin neler olduğu, yasal çerçeve gereğince iç kontrole ilgili Maliye Bakanlığı ve taşra teşkilatı olan Defterdarlıklarda neler yapıldığı ele alınmış ve sonuçlarına göre yapılması gerekenler ile iç kontrol sisteminin bütçe kontrolüne etkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Kontrol, Bütçe.

Nişantaşı University Institute of Social Sciences Abstract of Master's Thesis

Title of the Thesis: The effect of system of internal control on the budget control mechanism: A research on public institutions, a case study of Ministry of Finance and its provincial offices

Author : Ebru AĞCA **Supervisor** : Prof. Dr. Ahmet KIZIL

Date : 14 July 2016 **Nu. of pages:** viii (pre text)+113 (main body)+21 (App.)

Department : Business **Subfield** : Business Administration

With the process of change that happened in the financial management and budget fields as No. 5018 Public Finance Management and Control Law came into effect, concepts such as efficient, economic, effective, performance based budgeting; strategic plan; strategic planning; accountability; internal control; financial transparency were introduced.

Public Finance Management includes resource management in public institutions and processes related to their operations. By these processes, defining method and applications for realizing revenues and expenditures prescribed in the law, creating control and audit mechanisms, using resources efficiently and effectively due to these measures without malicious intent, waste and error are aimed for.

In this thesis, as one of the novel practices and regulations that were implemented in public finance management with No. 5018 Public Finance Management and Control Law to be in accordance with international standards and European Union practice, the issues of which activities are related to internal control and what has been accomplished with respect to internal control as prescribed by the legal framework in the Ministry of Finance and its provincial offices have been examined and what needs to be done and the effect of system of internal control on budget control were tried to be explained.

Keywords: 5018 Public Finance Management and Control Law, Internal Control, Budget.

GİRİŞ

Amerika'da yapılan Watergate araştırmaları neticesinde, iç kontrol esaslı Yabancı Yolsuzluk Kanunu 1977 yılında yrrlge konulmuş, 1985 yılında Treadway Komisyonu oluşturulmuş ve Hileli Mali Raporlama Raporu adı geçen komisyonca yayımlanmıştır. Söz konusu raporda; yetki, kontrol ortamı ve davranışlara yönelik iç kontrol kavramı üzerinde çalışmak üzere destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuş, ağrı sonucunda COSO oluşturulmuş ve 1992 yılında hem özel sektör hem de kamu sektöründe kullanılan İç Kontrol-Bütünleşik ereve belirlenerek yayımlanmıştır.

1999 yılında yapılan Avrupa Konseyi Zirve Toplantısında ülkemize adaylık hakkı verilmiş, 2001 yılında ülkemiz için Katılım Ortaklığı Belgesi tanzim edilmiştir. yelik müzakereleri kapsamında Avrupa Birliğine aday ülkelerin Avrupa Birliği Mktesabatını kabul etmesi gerektiğinden Topluluk Mktesabatının stlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Planı TBMM tarafından kabul edilmiştir.

Bunun zerine Maliye Bakanı tarafından kamu iç mali kontrol sisteminde yapılacak düzenlemelere ilişkin Politika Belgesi Mart 2002'de imzalanarak AB Komisyonuna gönderilmiştir. Ayrıca, 2003 yılında kabul edilen AB Mktesabatının stlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı ve AB Mktesabatının stlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine İlişkin Karar Resmi Gazetede yayımlanarak yrrlge girmiştir.

AB Mktesabatının stlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında yapılması gerektiği belirtilen düzenlemeler doğrultusunda, AB'nin kamu iç mali kontrol alanında esas aldığı COSO iç kontrol standartlarına uygun şekilde olmak üzere kamu mali sistemimizde düzenlemeye gidilmiş ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10/12/2003 günü kabul edilerek 24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Anılan Kanunun bazı maddeleri yayımı tarihinde, bazı maddeleri 01/01/2004 tarihinde yrrlge girmiş, diğer maddelerinin ise 01/01/2005 tarihinde yrrlge girmesi ngrlmştir.

Bu kanunda, katılımcı, şeffaf ve hesap verebilen, stratejik planlama ve performansa dayalı yönetim ile sistem odaklı denetim yaklaşımı benimsenmiş ve merkezi kontrolden vazgeçilerek yönetim sorumluluğuna dayalı i kontrol sistemine yer verilmiştir.

AB Komisyonu her yıl Mart ve Nisan aylarında ülkemize gelerek kamu kurumlarındaki mali kontrole ilgili yapılan çalışmaları izlediğinden, iç kontrol konusunun takibi ve faaliyete geçirilebilmesi için MB bu konuyla ilgili olarak görevlendirilmiş ve kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, kamu idarelerinin iç kontrole ilgili yönlendirilmesi ve iç kontrol sistemlerindeki eksikliklerinin giderilmesi için Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmuştur. Kamu idarelerinde ise iç kontrole ilişkin görevlerin yürütülmesi amacıyla SGB'lerin kurulması önerilmiş ve hizmete geçirilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 12 ila 30. maddelerinde kamu idare bütçelerinin hazırlanması, onaylanması, görüşülmesi, ödenekler, bütçe politikaları, bütçe ilkeleri gibi hususlara yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 55,56,57...67. maddelerinde iç kontrol sistemi ile ilgili hususlara yer verilmiş olup; 55,56,57,58. maddelerine dayanılarak yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 5. maddesinde, merkezi uyumlaştırma görevine istinaden iç kontrol standartlarının Maliye Bakanlığınca belirleneceği, kamu idarelerinin bu standartlara uymakla yükümlü olduğu, idarelerin görev alanları ile ilgili olarak 5018 sayılı Kanuna ve İç Kontrol Standartlarına uygun olmak koşuluyla başka standartlar belirleyebileceği belirtilmiştir.

INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi, COSO modeli ve AB İç Kontrol Standartları esas alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 26/12/2007'de Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; kamu idarelerindeki iç kontrol sistemlerinin kurulmasında, takip edilmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekli hususlar gösterilmiş ve, bütün kamu idarelerinde aynı şekilde iç kontrol sistemlerine sahip olunarak uygulama bulması amaçlanılmıştır.

Tebliğ gereğince, kamu idarelerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uygun halde iç kontrol sistemlerini oluşturmaları amacıyla eylem planı hazırlamaları gerekmekte olduğundan İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi Maliye Bakanlığınca yayımlanmıştır.

İç kontrol sistemiyle ilgili olarak yapılan yasal düzenlemelerden birkaçı şöyledir: Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, İç Kontrol ve Ön

Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi.

İç kontrol, kamu kurumlarının vizyon ve misyonlarına göre gerçekleştireceği faaliyetlerde karşılaşılabileceği belirsizliklerin ve risklerin asgariye indirgenmesi gayesiyle uygulanmakta olan yöneticiler ve personelden direkt etkilenen bir süreçtir.

İç kontrol, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliğini, finansal raporların güvenilirliğini, iş ve işlemlerin yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunu, varlıkların korunmasını amaçlamaktadır.

Bu tezin amacı; iç kontrol ve bütçe sistemlerini kavramsal olarak ele aldıktan sonra iç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizmasına etki edip etmediği ile etki ediyorsa ne yönde etki ettiğini anlatmaktır.

Tez dört bölümden oluşmakta olup;

birinci bölümde bütçe kavramı, bütçe çeşitleri, bütçe fonksiyonları,

ikinci bölümde 5018 sayılı Kanun kapsamında ülkemizde bütçe mekanizması,

üçüncü bölümde ülkemizde ve uluslararası düzeyde yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde iç kontrol kavramı, iç kontrol unsurları ve iç kontrolle ilgili diğer hususlar anlatılmış ve,

dördüncü bölümde kamu kurumlarından biri olan MB ile bu bakanlığa bağlı taşra teşkilatı olan Defterdarlıklardaki iç kontrol sistemi ve söz konusu sistemin bütçe kontrol mekanizmasına etkisi incelenmiştir.

BÖLÜM 1: BÜTÇEYE GENEL BAKIŞ

1.1.Bütçe Kavramı

Bütçe terimi, Latince kökenli olup; torba anlamına gelmektedir. İlk olarak 17. Yüzyılda İngiltere’de kullanılmıştır. Ülkemizde, bütçe kavramı yerine geçmişte muvazene (denge) defteri ya da muvazene-i umumiye (genel denge) kavramları kullanılmıştır. 1864’ten itibaren muvazene-i umumiye kavramının yanında bütçe kavramı da kullanılmaya başlanmış ve daha sonra bu kavram, 1876 tarihli Kanuni Esaside yer almak suretiyle dilimize yerleşmiştir. Buna göre bütçe kavramı, gelir ve gider dengesini gösteren belge anlamına gelir (Pehlivan, 2011: 201). Bütçe kavramı hakkında bugüne kadar birçok tanım yapılmıştır. Bunlardan birkaçı şöyle sıralanabilir: Bütçe, devletin ekonomik, sosyal ve mali politikaları ile ilgilidir (Akdoğan, 2004: 221). Bütçe, devletin gelecek bir mali dönem için yapmayı öngördüğü harcama toplamı ile tahsil etmeyi öngördüğü gelirlerini gösteren bir belgedir. Bütçe, kamu yönetiminin, halkına hizmet götürme ve vergisini ödeyen mükelleflerin bu vergiler karşılığında nelerin yapıldığını bilmelerini sağlama aracıdır (Kalenderoğlu, 2012: 219). Bütçe; kamu giderlerini, kamu gelirlerini hatta uygulamada devlet borçlanmalarını ve hazine işlemlerini kapsayan devlet gelir ve giderlerinin karşılıklı olarak gösterildiğı bir yasama belgesidir (Orhaner, 2007: 33). Fransız maliyeci Prof. Edgar Allix’e göre bütçe, devletin belli bir süre içindeki gelir ve giderlerini tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına, giderlerin yapılmasına izin veren bir kanundur. Bedi Feyzioğlu’na göre ise, Devletin veya diğerk kamu tüzel kişilerinin gelecek muayyen bir devre içerisinde olabilecek gider ve gelirlerini tahmin eden ve bunların yürütölüp uygulanmasına izin veren hukuki tasarruf bütçedir (Aksoy, 1993: 8,9).

Bu anlatılanlardan hareketle, bütçe; devletin mali planına ait programdır diyebiliriz.

1.2.Bütçenin Fonksiyonları

1.2.1.Mali ve İktisadi Fonksiyonu

Bütçenin, devletin gelir ve giderleri arasında denge kurmaya çalışması mali fonksiyonunu, sınırlı kaynaklarla sınırsız insan ihtiyaçları arasında alternatif tercihlerde bulunması ise bütçenin iktisadi fonksiyonunu ifade eder.

Bütçenin iktisadi fonksiyonu; devletin kalkınma, istikrar ve gelir dağılımını düzeltme gibi temel iktisadi hedeflere ulaşmak için bütçeyi etkili bir araç olarak kullanmasıdır (Pehlivan, 2011: 209). Bütçenin geleneksel ekonomik ve mali işlevini gerçekleştirmede esas olan, genişleyen kamu harcamalarının karşısında kıt kaynakları, ekonomik büyüme ve refahı göreceli olarak artıracak alanlarda etkin, ekonomik ve verimli şekilde kullanmak suretiyle kullanılan kamu kaynağından en fazla ekonomik getiriye sağlayabilmektir. Bütçenin gerek gelir ve gerek gider yanının kullanılmasından olumlu sonuçları alabilmek, bütçe yolu ile gerçeklere uygun şekilde yapılmış plan ve programları uygulayabilmeye bağlıdır (Mutluer ve diğerleri, 2011: 65). Bütçe, işsizliğin önlenmesinde, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, enflasyonla mücadelede, kalkınma planının başarılı olmasında büyük öneme sahiptir (Orhaner, 2007: 35).

1.2.2.Siyasi Fonksiyonu

Demokratik sistemlerle yönetilen ülkelerde parlamentolar bütçeler yardımıyla kamu yönetimi üzerinde egemenlik sağladığından bütçe, siyasi bir fonksiyona sahiptir. Parlamento bütçe vasıtasıyla bütün kamu yönetimine hakim olur. Yasama organı bütçenin hazırlanması ve onaylanması sırasında yürütme organının işlemlerine izin verme ve onu denetleme imkanını elde eder (Doğruyol, 2010: 451). Seçilmişler, diğer bir ifadeyle seçilmişlerin meydana getirmiş olduğu yasama organı, siyasi tercihleri doğrultusunda bütçeyi görüşerek kabul eder ve onaylamış olduğu bütçe ile yürütme organı için ödenek tahsisinde bulunarak yürütmenin gerekli faaliyetlerde bulunmasını sağlar. Tahsis edilen ödenekler yürütme organı tarafından kullanılır (Mutluer ve diğerleri, 2011: 61) ve daha sonra da yasama organı tarafından denetlenir. Bu itibarla, bütçenin siyasi fonksiyonu; ülkeyi yöneten siyasi iktidarların topluma karşı görevlerini ancak bütçe imkanları çerçevesinde yerine getirebilmelerini ifade eder (Pehlivan, 2011: 210).

1.2.3.Denetim Fonksiyonu

Bütçenin denetim fonksiyonu; kamu hizmeti veren kuruluşların bütçe ile kendilerine verilen ödeneklerle hizmet amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdiklerinin denetlenmesini ifade eder (Pehlivan, 2011: 211). Diğer deyişle, yasama organının yürütme organına

bütçe ile verdiği yetkilerin nasıl, ne zaman, ne ölçüde kullanıldığını denetlemesidir (Kalenderoğlu, 2012: 220).

KMYKK'da yasalara uygunluk denetimi ile birlikte performans denetimi esasları getirilmiş olup, bütçenin hem yasal hem de performans yönünden denetime tabi tutulması kaçınılmazdır (Mutluer ve diğerleri, 2011: 69).

Kamu yönetiminin bütün işlemlerinin denetlenmesinde bütçe esas alınır. Planlanan ve gerçekleştirilen arasında karşılaştırma yapılır. Verilen yetkilerin bütçe yasasında belirtilen sınırlar doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı tespit edilir. Yasama organı, verdiği izin ve yetkinin hükümet tarafından nasıl kullanıldığını bütçe kesin hesap kanun tasarısı ile denetler (Doğruyol, 2010: 451). Bu fonksiyonu Sayıştay aracılığıyla gerçekleştirir.

1.2.4.Hukuki Fonksiyonu

Bütçenin kanun olması, hukuki fonksiyonuna işaret eder. Yasama organının yürütme organına giderlerin yapılması için izin, gelirlerin toplanması için yetki vermesi kanunla olur (Kalenderoğlu, 2012: 220). Yasama organı gelecek bir dönem için kamu gelirlerinin toplanması ve kamu harcamalarının yapılması yetkisini, bütçeyle yürütme organına vermektedir. Bu özelliği ile bütçe bir kanundur (Pehlivan, 2011: 210). Bütçe, yasama organının verdiği yetkiye istinaden; devleti gelirler bakımından alacaklı, giderler bakımından ise borçlu kılar.

1.3.Bütçe İlkeleri

Güdülen amaçların yerine getirilebilmesi için bütçenin hazırlanması ve uygulanması, bütçe ilkelerine uygun olmalıdır (Akdoğan, 2004: 221).

1.3.1.Önceden İzin İlkesi

Bütçenin iktisadi ve mali işlevini başarabilmesi için uygulamaya konulmadan önce onaylanarak kanunlaşması gerekir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 124). Yasama organı tarafından gelecek mali dönem için harcama yapma izni ile gelir toplama yetkisinin, o dönem başlamadan önce bütçe kanunu ile yürütme organına verilmesi gerektiğini belirten ilkedir. Bütçeler, parlamentoların onayıyla yürürlüğe girmektedir. Dolayısıyla hiçbir gider ve hiçbir gelir, bütçede yer almadığı takdirde gerçekleştirilemez. Devletin

gelir ve giderlerinin yönetimi için, o devletin halk temsilcilerinden kurulan yasama organının önceden izin ve yetki vermesine bütçe hakkı veya bütçe hukuku denir.

5018 sayılı Kanununun 13. maddesinde, “Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.” denilmek suretiyle önceden izin ilkesine yer verilmiştir.

1.3.2.Doğruluk ve Samimilik İlkesi

Bütçe tahminlerinin bütçenin hazırlanması anında öngörülebildiği nispette gerçek iktisadi ve mali şartlara göre bütçe giderlerinin ve tahmin edilen gelirlerin ne kötümser ne de iyimser, fakat gerçeklere uygun surette tahmin edilmesini ifade eder (Başaran ve diğerleri, 2010: 95). Diğer bir ifade ile, bütçe tahminlerinin mümkün olduğunca gerçek durumu yansıtmasını ve verilerin saklanmamasını ifade eder. Objektif doğruluk ve subjektif doğruluk olarak ikiye ayrılır. Objektif doğruluk, bütçedeki gelir ve gider tahminlerine ilişkin rakamların, bütçenin uygulandığı mali yılın ekonomik koşullarına veya gerçekleştirmelerine mümkün olduğu kadar yakın olması anlamındadır. Subjektif doğruluk ise, bütçeyi hazırlayan ve kabul edenlerin iyiniyetlerini esas almaktadır. Yani, bütçelerin uygulanması sonrasında tahmin edilen gelir ve giderlere yakın sonuçların ortaya çıkmasıdır (Alper, 2005: 251).

5018 sayılı Kanununun 13. maddesinde, “Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.” ifadesine yer verilerek objektif doğruluğa değinilmiştir.

1.3.3.Alenilik İlkesi

Bütçe işlem ve uygulamalarının herkesin gözü önünde gerçekleşmesini, gizlenmemesini ve de hükümetin mali işlemlerinin kamuoyu tarafından görülmesini sağlamasını ifade eder.

Bu ilkeyi MB, gerek basın yayın aracılığıyla gerekse internet sitesinden verileri yayımlamak suretiyle yerine getirmektedir.

1.3.4.Genellik İlkesi

Klasik bütçe ilkelerinden olan genellik ilkesi, devletin bütün gider ve gelirlerinin eksiksiz olarak bütçede bulunmasını, yani içerik bakımından birliği ifade eder. Diğer bir

deyişle, bütçenin her türlü harcama ve geliri bütünüyle kapsamayı bütçe dışında hiçbir devlet geliri ve giderinin bırakılmamasıdır (Kalenderoğlu, 2012: 221). Bütçede yer alacak tüm gelir ve gider tahminlerinin cinsi, tutarı ve kullanılmasında uygulanacak yöntem ile ilgilidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 43). Bu sayede, bütçenin daha kolay anlaşılmasını, değerlendirilmesini ve denetlenebilmesini sağlar. Genellik ilkesinde iki temel usul bulunmaktadır: Bunlar, gayrisafi usul ve adem-i tahsis usulüdür. Gayri safi usulde, gelirlerden giderler ve giderlerden gelirler indirilmeden tüm gelir ve giderlerin bütçede gösterilmesi söz konusudur. Adem-i tahsis usulünde ise, belirli gelirlerin belirli giderler için kullanılmaması söz konusudur. Yani, bütün kamu gelirlerinin devlet hazinesinde toplanarak buradan bütün kamu giderleri için harcanmasıdır. Buna hazine birliği ilkesi de denmektedir. Adem-i merkeziyetçi modelde, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk harcamacı kamu idaresine aittir ve üst yönetici ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plandadır.

5018 sayılı Kanunun bütçe ilkeleri başlıklı 13. maddesinin “(f) bendinde tüm gelir ve giderler gayrisafi olarak bütçelerde gösterilir, (g) bendinde belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır, (m) bendinde de kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.” denilerek (Söyler, 2006: 189) genellik ilkesi dile getirilmektedir.

Günün koşullarına uyabilmek için genellik ilkesine bazı istisnalar getirilmiştir. Bu istisnai uygulamalar genellik ilkesinden sapmaları ortaya çıkarırken aynı zamanda da genellik ilkesinin özelliklerinin yumuşatılmasına neden olmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 47). Bu uygulamalar; döner sermayeli işletme bütçesi, şartlı bağış ve yardımlar, belirli hizmetlere tahsis edilen borçlanma gelirleri ve fon uygulamalarıdır.

1.3.5. Birlik İlkesi

Klasik maliyecilerin özellikle üzerinde durdukları ve çok katı bir şekilde uyguladıkları birlik ilkesi, çağdaş maliyeciler tarafından benimsenmemekte, çağdaş gereksinimler sonucu bu ilkenin yumuşatılması hatta uygulanmaması üzerinde durulmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 59). Devletin gelir ve giderlerinin tek bütçede toplanması veya gelir ve giderleri gösteren tek bütçenin olması veya harcama ve gelirlerin tek elden yönetilmesidir. Kamu gelirlerinin ne ölçüde kamu giderlerini karşılayabildiğinin tek bir bütçede görülmesi daha net, daha açık ve daha anlaşılır

olmasını sağlamaktadır. Bu sayede, plan ve programların daha kolay yapılabilmesi ve kamuoyuna anlayacağı şekilde sunulması imkanı getirilmiş olur.

Birlik ilkesinden sapma olağanüstü bütçeler ile yaşanmıştır. Olağanüstü bütçeler, devletin normal gelirleriyle karşılanamayan, her yıl tekrarlanmayan ve olağanüstü durum gösteren harcamaları için yapılan bütçelerdir. Olağanüstü gelir ve giderlerden oluşan olağanüstü bütçelere genellikle savaş ve savaş hazırlıkları ve büyük iktisadi buhran dönemlerinde başvurulur. Bu bütçeler genel bütçe dışında düzenlenirler, çoğu zaman genel bütçe dışında kalan özel yönetim yöntemleriyle yönetilirler. Günümüzde olağanüstü bütçeler yerine, bütçe hesaplarının çeşitli amaçlara göre fonksiyonel sınıflandırmasının yapılması ve bu amaçlara uygun olarak incelenmesine olanak hazırlanması görüşü uygulamada ağırlık kazanmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 105-110).

1.3.6.Açıklık ve Anlaşılır Olma İlkesi (Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik İlkesi)

Bütçenin açık olma ilkesi, bütçenin kamuoyu tarafından eleştirilmeye elverişli olacak şekilde açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir olması manasına gelmektedir. Başka bir anlatımla, bütçenin hazırlanma devresinden başlamak üzere kesinleşme ve denetim devreleri içindeki tüm belgeleri kamuoyunun bilgisine sunulmak üzere açık hale getirmektir (Alper, 2005: 250). Açıklık ilkesi, bütçe kanununun Resmi Gazetede yayımlanması ile gerçekleşir. Açıklık ilkesinin istisnası, Başbakanlık bütçesinde yer alan örtülü ödenek uygulamasıdır. İçeriği ve nerelerde kullanılacağı hususunda bilgi verilmeyen ödeneğe örtülü ödenek denilir. Devletin yüksek güvenliği ile çıkarlarına yönelik olarak siyasi ve sosyal konularda, gizli savunma ve gizli istihbarat hizmetlerinde kullanılır.

Bütçede bulunan gelir ve gider kalemlerinin sade, anlaşılır şekilde sınıflandırılmış olması anlaşılabilirliğini ifade eder. Klasik bütçe ilkelerinden biri olan anlaşılır olma ilkesi ise, modern bütçe ilkelerinde mali saydamlık olarak geçmektedir. Mali saydamlık 5018 sayılı Kanunun 7. maddesinde şöyle açıklanmaktadır: “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

- a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

- b) 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,
- c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması,
- d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur.

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

5018 sayılı Kanuna göre mali saydamlığı sağlayan araçlar; stratejik planlar, performans raporları ve faaliyet raporlarıdır. Görüldüğü üzere, bu ilke de, hesap verebilirliği amaçlamaktadır.

Hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı Kanununun 8. maddesinde, “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda bulunduğu” şeklinde ifade edilmiştir.

1.3.7.Ödenek Ayırma veya Tahsis İlkesi

Ödenek, kamu kuruluşlarına hizmetlerinde ve ihtiyaçlarında kullanılması için bütçe kanunuyla verilen paradır. Ödenekler devlet hizmetlerinin gerektirdiği harcamalar için yıllık bütçe kanunlarıyla, bütçelere konulan harcama yapılabilecek miktarlardır. Bir yıl bütçesiyle verilen ödenek o yıl içinde yerine getirilmesi gerekli hizmet, iş ve alımlar karşılığı içindir. Ödenek bütçe ile verilen harcanabilir üst sınırı göstermektedir (Parlak, 2005: 74).

Devletin herhangi bir kurumunun kendilerine bütçe kanunuyla ödenek ayrılmadıkça harcamada bulunamayacağı hususudur. Giderlerde tahsis ya da ödenek ayırma ilkesi, çeşitli kamu hizmetlerine bütçe ile verilen parasal sınırın üzerinde bir harcama yapılamayacağını ifade eder. (Pehlivan, 2011: 207)

1.3.8.Denklik İlkesi

Bütçede bulunan gider ve gelir toplamlarının denk yani birbirine eşit olması gerektiğini bildiren ilkedir. 5018 sayılı Kanununun 13. maddesinde, “Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.” denilmek suretiyle, gelir ile gider eşitliğinde esnekliğin bulunduğu, bütçe açığı veya bütçe fazlası olabileceği ifade edilmektedir. Sapmaların nedeni, bütçe hazırlanırken ihtiyaçlar oranında ödenek konulmaması, öngörülmeven ihtiyaçların ortaya çıkması ve tasarruf tedbirleri uygulanması nedeniyle hizmetlerin yerine getirilememesi olarak gösterilebilir (Sakal ve Şahin, 2011: 248). Optimum ekonomik gelişmeyi sağlayabilmek için, bazı zamanlarda bütçe denkliğinin göz ardı edilebileceği kabul edilir. Ancak, burada çok dikkatli olmak gerekir. Çünkü aşırılığa gidilmesi hallerinde kamu harcamaları yapısal krizlere neden olabilir (Mutluer ve diğerleri, 2011: 66)

Klasik maliye görüşü, bütçe denkliği ilkesine çok sıkı bir şekilde bağlıdır ve bütçe denkliğinin, bütçe giderlerinin vergi, resim, harç, mülk ve teşebbüs gelirleri vb. normal gelirlerle karşılanabildiği takdirde gerçekleşeceğini, borçlanma yoluyla sağlanan fonların normal gelir sayılamayacağını savunur. Diğer klasik maliye görüşünde ise, borçlanmaların şartlı olarak kamu geliri sayılabileceği savunulmuştur.

Modern maliye görüşünde bütçe denkliği konusunda, devri bütçe teorisi ve telafi edici bütçe teorisi olmak üzere iki teori bulunmaktadır.

Devri bütçe teorisinde, depresyon zamanlarında kamu gelirlerinin artırılması ve giderlerinin azaltılması, ekonominin yükseliş zamanlarında ise gelirlerin azaltılması, giderlerin artırılması gerektiği görüşü hakimdir. Bütçe denkliğini her yıl sağlamak yerine, bir iktisadi konjonktür devresi süresince sağlamak gerektiği ileri sürülür (Doğruyol, 2010: 449).

Telafi edici bütçe teorisinde, ekonominin serbest bırakılması halinde sürekli yapısal depresyonlar yaşanacağı, depresyonların yaratacağı baskıyı kaldırmak amacıyla da açık bütçe politikalarının uygulanabileceği savunulur.

1.3.9.Yıllık Olma İlkesi

Bütçe kanununun süresinin bir yıl olmasını (Pehlivan, 2011: 208) veya bütçe ile verilen ödeneklerin verildiği yıl içinde kullanılabileceğini ve kullanılmadan kalan ödeneklerin ertesi yılda harcanamayacağını (Mutluer ve diğerleri, 2011: 79) ifade eder.

Bütçe, bir ülkenin bir mali yıldaki planı olup, bir mali yıldaki performansı görmek amaçlı yapılır (Başaran ve diğerleri, 2010: 12,13). Bütçenin yıllık olma ilkesine T.C. Anayasasının 161. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddenin ikinci fıkrasında ayrıca, “mali yılın başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir” denilmektedir. Bütçenin uygulanmasında yıllık olma ilkesi benimsenmiş olup; kamu hesaplarının mali yıl esasına göre tutulacağı 5018 sayılı Kanunun 51. maddesinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bu ilke gereğince ödenekler bir mali yıl için verilir ve kullanılır (Söyler, 2006: 192,193).

Bir yıllık dönemin genel olarak kabul edilmesinin nedenleri; gelir ve gider tahminlerinde doğruluk derecesini artırmak, denetimi daha kolay ve verimli yapabilmek, hasat, iklimler gibi doğal olayların akışı ile paralellik sağlamak, ekonomik faaliyetlerin planlanmasında ve hesaplanmasında yıl ölçüsünün yaygın bir zaman ölçüsü olarak kullanılmasıdır (Doğruyol, 2010: 447). Mali yıl esasına 5018 sayılı Kanunun 27 ve 28. maddeleriyle iki istisna getirilmiştir. Bu istisnalardan biri ertesi yıla geçen yüklenme, diğeri ise gelecek yıllara yaygın yüklenmelerdir (Söyler, 2006: 193). Anayasamızın 161. maddesinde, kalkınma planlarıyla ilgili yatırımlar ya da bir yıldan uzun sürecek iş ve hizmetlere özel süreler konulabileceğine yer verilmiştir.

Bütçenin yıllık olma ilkesinin istisnası ise, geçici bütçeler ile yatırım bütçeleridir. Ülkemizde hiçbir zaman yatırım bütçesi denemesine girilmemiştir. Bütçelerimizde yatırım harcamalarının diğeri harcamalardan ayrı gösterilmesi sadece yıllık brüt devlet yatırımlarının gösterilmesi şeklinde olmuştur.

Ülkemizde 1924, 1925, 1930-1932, 1939, 1949, 1965, 1970, 1973, 1974, 1988, 1991, 1999 ve 2003 yılı bütçeleri geçici bütçe ile başlatılmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 113-130). 5018 sayılı Kanunun 19. maddesinde “Zorunlu nedenlerle merkezi yönetim bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde geçici bütçe kanunu çıkarılır. Geçici bütçe ödenekleri bir önceki yıl bütçe başlangıç ödeneklerinin belirli bir oranı esas alınarak belirlenir. Geçici bütçe uygulaması altı ayı geçemez. Cari yıl bütçesinin yürürlüğe girmesiyle geçici bütçe uygulaması sona erer ve o tarihe kadar yapılan harcamalar ve girişilen yüklenmeler ile tahsil olunan gelirler cari yıl bütçesine dahil edilir.” denilmek suretiyle geçici bütçe uygulaması hükme bağlanmıştır.

Ancak 5018 sayılı Kanunla getirilen yeniliklerden bir diğeri ve yıllık olma ilkesinin istisnası, çok yıllık bütçeleme esasına istinaden cari yıl bütçesinin izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle beraber görüşülüp değerlendirilmesidir. Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni ise, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesidir (Kızıлтаş, 2003: 17).

1.4.Bütçe Sistemleri

Devletin faaliyet alanlarının genişlemesi ve kamu kaynaklarının yetersiz kalışı, denetimi, kaynakların etkin, verimli ve tasarruflu kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu sebeple, farklı bütçe uygulamalarına yönelik sistemler geliştirilmiştir.

1.4.1.Geleneksel Bütçe Sistemi

Geleneksel bütçe sistemi, klasik mali anlayışı esas aldığından bütçe denkliğinin sağlanmasını önemser. Yasama organının onayladığı şekilde giderlerin gerçekleştirilmesini sağlaması geleneksel bütçe sisteminden beklenmektedir. Bu bütçe sisteminde yasama organının, kamu hizmetleri için ayırdığı ödeneklerin ilgili harcama kalemlerinde kullanılıp kullanılmadığı araştırılır (Pehlivan, 2011: 213,214). Bütçeleme ilkelerine ve denetime büyük önem verilir. Bütçenin mali fonksiyonuna, yani bir gelir ve gider belgesi olma niteliğine diğer fonksiyonlarına oranla daha fazla ağırlık verilir. Ödeneklerin hangi işe harcanacağı ya da ne gibi yararlar sağlayacağı önem taşımaz. Gelecek bir yıl esasına oturtulmuştur (Doğruyol, 2010: 455). Geleneksel bütçe sisteminde sadece kamu harcamalarına ilişkin mali nitelikte hukuka uygunluk denetimi yapılmakta, buna karşın kaynakların kullanımında etkinliğin, verimliliğin, tutumluluğun sağlanması, kamu hizmetlerinin öngörüldüğü biçimde yerine getirilmesi, ödeneklerin tahsisinde ve kullanımında hizmet önceliklerinin sağlanması gibi hususlar yönünden bir denetim yapılmamaktadır (Candan, 2007: 104).

1.4.2.Modern Bütçe Sistemleri

Kamu harcamalarının zaman içerisinde artış göstermesi sebebiyle yapılan harcamaların etkinliğinin değerlendirilmesini gündeme getirmiştir. Bunun için, en az kaynakla hedeflere ulaşmayı sağlayacak program bütçe sistemi, performans bütçe

sistemi, sıfır esaslı bütçeleme sistemi ile planlama-programlama bütçe sistemi geliştirilmiştir.

1.4.2.1.Program Bütçe Sistemi

Program bütçe sistemi, kamu kesimine aktarılan kaynakların dağıtımında alınacak kararlara yardımcı olmaya ve bu kararların optimum şekilde alınmasını sağlamaya yönelik bir sistemdir. Fayda maliyet analizlerine büyük önem vermekte olup, bütçe kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli seçilmesini hedeflemektedir (Başaran ve diğerleri, 2010: 103). Kamusal faaliyetleri ve programları düzenlemeye çalışır. Kaynak kullanım aşaması olan kamu hizmetlerinin sonuçları ve toplum refahı üzerindeki etkileri ile ilgilenir. Programların yapılandırılmasında zaman bir yıldan uzundur. Sosyal fayda ve maliyetlerin hesaplanmasına yönelir (Kılıç, 2005: 146). Çeşitli fonksiyonlara ayrılan kamu hizmetlerinin öncelik sırasına göre bütçede programlanması esasına dayalıdır. Program bütçe sistemi, kamu yöneticilerinin belirlediği amaçlara ulaşmak için eldeki kaynakların ikame programlar arasında tahsis edilmesinde, yönetim tarafından ölçülü kararların alınmasına olanak tanıyan bütçe tekniğidir (Pehlivan, 2011: 215).

Programların kullanılacağı kaynakların maliyetleri ile alternatif maliyetlerini, bu maliyetler ile elde edilecek sosyal yararların karşılaştırmalı olarak ve alternatif yolları ile sunulmasını gerektirir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 164). Kısaca kamu hizmetlerinin en yüksek seviyede yürütülerek gerçekleştirilmesi ve kamu harcamalarının etkinliği ile verimliliğinin artırılması maksadıyla kamu kaynaklarının en uygun ve en etkili şekilde kullanılmasını sağlayan bütçe sistemidir (Kalenderoğlu, 2012: 227).

Türkiye’de 1973 yılında program bütçe sistemi uygulamasına başlanılmış olup, 5018 sayılı Kanunun kabulüyle 2003 yılında bu sistemin uygulamasına son verilmiştir.

1.4.2.2.Planlama-Programlama Bütçe Sistemi

Bu bütçe sisteminde, planlama-programlama-bütçeleme ve sistem analizi olmak üzere 4 aşama vardır. Çıktıları/sonuçları esas alan, kamu hizmetlerinin finansmanı için kamu kesimine aktarılan kaynakların, kaynak dağıtımı yapılırken alınacak kararlara yardımcı olmak ve bu kararların optimum şekilde alınmasını sağlamak için geliştirilmiş bir sistemdir (Candan, 2007: 107). Uzun vadeli planlamaya dayalı olup, devletin görev

fonksiyonlarına göre kamu hizmetlerinin programlar halinde düzenlenmesini sağlar. Bütçe kararlarında rasyonelliği sağlamaya, sistemin program çıktılarının girdilerle ve amaçlarla ilişkisini kurmaya çalışır. İyi bir muhasebe, raporlama ve bilgi üretimi gerektirir (Kılıç, 2005: 146). İktisadi analizlerle karar almayı hedefler. Planda amaçlar önem derecesine göre sıralanır. Amaçlara ulaşmak için olanaklar tespit edilir. Programlamada amaçları gerçekleştirmek için yapılacak faaliyetler belirlenir. Bütçelemelerde belirlenen hizmetleri gerçekleştirmek için ödenek ayırma işlemi yapılır. Sistem analizinde ise, kamu hizmetlerini ifa ederken alternatif faaliyetler ve projeler arasında seçim yapılır ve amaçlara ulaşmada en uygun olanına karar verilir. Hangi hizmetlere öncelik verilmesinin yerinde olacağı ve bu hizmetleri tespit ederken hizmetlerin sosyal ve ekonomik fayda ve maliyetlerinin ne olacağının analiz edilmesi gerekmektedir (Mutluer ve diğerleri, 2011: 89). Ödeneklerin programlar halinde gruplandırılmasına, program maliyetlerinin bilinmesine ve bütçe ile bunlardan hangilerine ne miktarda kaynak ayrılacağına olanak tanır. Kısaca özetlenecek olursa; planlama-programlama bütçe sisteminde, belirli bir kamu hizmetini üretecek alternatiflerin performansı ölçülerek karşılaştırılır ve elde edilecek çıktıların sonraki yıllarda ulaşacağı sonuç ile şu anki maliyetler karşılaştırılarak en verimli sonuç bulunmaya ve bütçede öngörülenlerin gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilmeye çalışılır.

1.4.2.3.Sıfır Tabanlı/Esaslı Bütçeleme Sistemi

Sıfır tabanlı bütçeleme sisteminde, yeni mali yılın bütçesinin hazırlanması aşamasında önceki yıl bütçe ödenekleri sıfır kabul edilir. Yani, kurum bütçelerinin önceki yıl bütçeleri ile ilişkileri tamamen kesilir (Mutluer ve diğerleri, 2011: 87). Kamu hizmetlerinde öncelikler her yıl için yeniden belirlenerek ödeneklerin gerekçesi her yıl yeniden yazılır. Kamu kurumlarının tüm faaliyet ve hizmetlerinin, daha önce hiç yapılmamış yeni başlanacak bir hizmet veya faaliyet gibi düşünülerek bütçe ödeneklerinin verilmesi amaçlanmaktadır (Kılıç, 2005: 146). Program amaçları ve faaliyetleri her bütçe döneminde yeniden değerlendirilmektedir. Yeni ve eski programlar karşılaştırılmakta, kaynak tahsisleri bu karşılaştırmalı sürecin sonunda yapılmaktadır (Başaran ve diğerleri, 2010: 106). Kaynak dağılımında rasyonellik sağlanırken faydası kalmayan, işlevsiz hizmet ve programların yürütülmesi (Candan,

2007: 109) engellenmek suretiyle kaynakların etkin kullanımı amaçlanmaktadır. Bu sistemde, sunulan her hizmetin ve bu hizmetin ödeneğinin önceden var olmadığı varsayıldığında, bir çıktının en düşük maliyetle elde edilmesi için en etkili yöntemin ne olduğunun ortaya konulmasına ve belirlenmesine çalışılmaktadır (Kalenderoğlu, 2012: 231).

1.4.2.4.Torba Bütçe Sistemi

Torba bütçe sisteminde ayrıntıya inmeden ödenekler toplu olarak verilir (Mutluer ve diğerleri, 2011: 86). Harcamacı kuruluşlara verilen ödeneklerin kullanımında, harcama yeri bakımından herhangi bir sınırlama getirmeyen, ödenekleri kullanmalarında kuruluşları serbest bırakan bütçe sistemidir. Bu sistemde, kamusal faaliyetler geniş kapsamlı olarak hizmet kategorilerine ayrılır ve kategorilere ayrılan ödeneklerin nerelere harcanacağı konusunda herhangi bir kısıtlama yapılmaz. Uygulaması pratik, kolay ve esnek bir sistem olmasına karşın meclis denetiminin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte harcamalarda bir koordinasyon sağlanamamasına ve keyfi uygulamaya da neden olabilmektedir (Kalenderoğlu, 2012: 232). Harcamalara getirilen serbesti, savurganlığa yol açtığından tasarruf ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Dar kapsamlı olması örneğin ayrıntılara yer verilmemesi nedeniyle ödeneklerin kullanımı ile katlanılan maliyetler arasında karşılaştırma yapılamaması savurganlığa yol açmaktadır. Bu aynı zamanda önceliklerin de gözden kaçırılmasına neden olmaktadır.

1.4.2.5.Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Kamu Mali Yönetim Sistemi ile girdi odaklı bütçeleme anlayışından çıktı-sonuç odaklı, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamaya yönelik performans esaslı bütçelemeye geçilmiş olduğundan diğer bütçe sistemlerine nazaran bu bütçe sistemine daha ayrıntılı şekilde yer verilecektir.

Performans esaslı bütçeleme, çıktı-sonuç odaklı olup; kaynakların yerinden yönetilmesi, görev, yetki ve sorumlulukların dağıtılması esasına dayanan bütçelemedir. Bu sistemde, kamu idarelerinin tahsis edilen kaynaklarla ne yapacaklarına ilişkin bilgiler yer alır. Kamu faaliyetlerinin belirlenen hedef ve göstergeler doğrultusunda yürütülerek sonuçlandırılması ile sonuçların belirlenmiş hedef ve göstergelere göre değerlendirilmesi performans esaslı bütçeleme sisteminin özünü oluşturur (Alper, 2005:

136). En az girdi ile en fazla kamu hizmetinin nasıl yapılacağını araştırır, kamu kurumlarının faaliyetlerini ölçer, kamu hizmetlerinin maliyetini minimuma indirmeyi ve kamu kesiminde verimliliği yükseltmeyi amaçlar. Performans esaslı bütçeleme sisteminin uygulamasından elde edilen bilgilerle, düşük performanslı ve/veya politika öncelikleriyle uyumlu olmayan gereksiz harcamaların kısılması ve ayrıca ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılmasında etkili olan programlara aktarılan kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını teşvik etmesi sebebiyle mali disipline katkıda bulunacağı düşünülmektedir (Sakal ve Şahin, 2011: 237).

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin esas görevlerini, bu görevlerin gerçekleştirilmesi neticesinde daha sonra yapılması gerekli olan amaç ve hedefleri tespit eden, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsis edilmesini ve kullanılmasını temin eden, performans ölçümü yapmak suretiyle ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve performansa dayalı olmak üzere sonuçları rapor eden bütçeleme sistemidir (Erüz, 2005).

Performans ölçümünde kamusal mal ve hizmetlerin niteliğinin yani kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Öncelikle iyi ya da kötü performans tespit edilir. Tespit edilen performansın kamuoyuna duyurulması sağlanır. Böylece kamusal mal ve hizmet üretenlerin üzerinde kamuoyu baskısı oluşturulmak suretiyle daha kaliteli mal ve hizmet üretilmesi hedeflenir. Kamu kurumunun stratejik hedefleri ile performans hedeflerinin karşılaştırılarak ne kadarının gerçekleştiğini gösterir. Performans ölçümü bu şekliyle, hesap verebilirliğe temel oluşturmakta ve hesap verme sorumluluğunun etkin bir biçimde gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Bütçe ile performans ölçümü arasındaki ilişki, performans esaslı bütçeleme ile sağlanmaktadır (Yenice, 2006: 58-67). Performans esaslı bütçelemelerde tahsis edilen ödeneklerle kurum amaçlarının ilişkilendirilmesi ve kaynakların kullanılmasına ilişkin sonuçların raporlanarak kamuoyu ve diğer ilgililere duyurulması temel unsur olduğundan bu sistem mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin aracı olarak görülmektedir (Taner, 2011: 26).

Performans esaslı bütçeleme sisteminin temelinde, analitik bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esaslı muhasebe bulunmaktadır. Performans bütçe geçmişte elde edilmiş mevcut kayıtlara dayanmak zorundadır. Amaçları ve onları gerçekleştirebilecek alternatif programların saptanması, seçilen programların maliyetlerinin ve her program altında elde edilen başarıların ölçülmesini gerektirir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012:

160). Bütçede yer alan gelir ve giderlerin izlenmesinin mümkün olması, kamu harcamalarının ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin analizine imkan sağlaması ve uluslararası karşılaştırmalar yapılmasının mümkün olması analitik bütçe sisteminin temel özellikleri arasında yer almıştır (Unakıtan, 2003: 20).

Analitik bütçe sınıflandırması dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar; fonksiyonel sınıflandırma, kurumsal sınıflandırma, ekonomik sınıflandırma ve finansman tipi sınıflandırmadır. Analitik bütçe sisteminin uygulanması ile; bütçe politikasının esnekliğini ve seçiciliğini arttırmak, bütçe hazırlığını, uygulamasını, uygulama sonuçlarını daha ayrıntılı ve sistematik olarak planlamak, izlemek ve değerlendirmek, kamu kurumlarının yürüttükleri hizmetleri, finans kaynaklarını ve maliyetlerini izlemek, program hedeflerini ve sonuçlarını takip etmek amaçlanmıştır (Sivrekli Demircan, 2005: 68).

Performans esaslı bütçelemenin temel unsurları; stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programıdır (Alper, 2005: 136). Yöneticilerin faaliyet sonuçlarını değerlendirmeye ve onların hesap vermelerine olanak yaratır (Kılıç, 2005: 145). 5018 sayılı Kanunun 9. maddesi gereğince, “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.” Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 41. maddesinde, “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlanır.” denilmiş ve diğer harcama yetkililerinin de birim faaliyet raporları hazırlaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Mali yılsonunda hazırlanması gereken faaliyet raporlarında; kullanılan kaynaklar, bütçe hedefleri ile gerçekleştirmeleri arasındaki sapmaların nedenleri, kamu kurum veya kuruluşlarının faaliyetlerine ait bilgiler belirtilecektir (Taner, 2011: 12).

Performans esaslı bütçelemenin başarısı için ön şart olarak ileri sürülen hususlar şu şekilde sıralanabilir:

- Performans esaslı bütçelemenin esası, kamusal kaynakların tahsisini ve kullanımını verimlilik ve etkinlik çerçevesinde sağlamaktır. Bu nedenle, kamu kesimince

yürütülecek hizmetlerin çerçevesinin net bir şekilde çizilmesi ve kamusal hizmetleri yürütecek birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi önemlidir.

- Etkin işleyen iç kontrol ve performans bilgi sisteminin oluşturulabilmesi için, bütçenin hazırlanmasından kanunlaşması ve uygulanmasına kadar geçen süreçte yer alan her kurum ve birim ile personelin rolleri ve sorumluluklarının açıkça ortaya konulması ve bunu sağlayacak gerekli düzenlemelerin yapılması önemlidir. İç kontrol uygulamaları kapsamında bu çalışmalar yürütülmektedir.

- Performans yönetimine zemin hazırlamak amacıyla, ödeneklerin sınıflandırılmasında kullanılan bütçe sınıflandırma sistemi ile uluslararası standartlara uygun bir muhasebe sistemi kamu hizmetlerinin maliyetlerinin ölçülmesi için gerekli verilerin temin edilmesinde etkilidir.

- Bağımsız iç ve dış denetime ihtiyaç vardır (Mutluer ve diğerleri, 2011: 141).

BÖLÜM 2: 5018 SAYILI KANUNA GÖRE TÜRKİYE’DE BÜTÇE MEKANİZMASI

2.1. Bütçenin Tanımı

Kamu tarafından bütçe yapılmasının ana nedeni kamu kesimine ayrılan kaynakların hangi hizmetlere, hangi ölçüde dağıtılacağına ait kararları yansıtan bir plan yapılması, kamu harcamalarını etkinlik açısından karşılaştırmaya olanak verecek bir sistemin meydana getirilmesi, kamu yönetiminin başarısının ölçülmesi ve yürütme organına gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına yetki verilmesi ve bu yetkinin denetimi olarak ifade edilebilir. (Candan, 2007: 110)

Bütçe; yürütme organının o dönem içinde yapacağı kamu hizmetlerini, bu hizmetler için yapacağı giderleri ve bu giderler için gerekli kaynakları belirleyen, bunların uygulanabilmesi için hükümeti yetkilendiren kanun ve mali plandır denilebilir.

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde, “Bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

2.2.Bütçe Türleri

5018 sayılı Kanunun 12. maddesinde, “Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.” denilmek suretiyle bütçe türleri belirlenmiştir.

2.2.1.Merkezi Yönetim Bütçesi

5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yazılı kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Yani genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici denetleyici kurum bütçesi olmak üzere üç kategoriye ayrılmıştır.

2.2.1.1.Genel Bütçe

5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yazılı ve Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idarelerinin bütçesidir. TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Anayasa

Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay, Milli Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı gibi.

Bu kuruluşlar tam kamusal mal ve hizmet ürettiklerinden harcamaları genel vergi havuzundan karşılanır. Genel bütçeli daireler, tek bir tüzel kişilik olarak kendilerine özgü malvarlığı ve geliri olmayan hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idarelerdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 63).

2.2.1.2.Özel Bütçe

5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yazılı bulunan ve bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunlarla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesidir. Üniversiteler, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, Türkiye Bilimler Akademisi, Türkiye Adalet Akademisi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Türk Standartları Enstitüsü, Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü gibi.

Özel bütçeli kuruluşların kendilerine özgü malvarlığı ve özel gelirleri olması, giderlerini bu gelirlerle karşılamaları ve tüzel kişiliğe sahip bulunmaları bu kuruluşları belli ölçüde idari ve mali bağımsızlığa kavuşturmuştur. Özel bütçeli idarelerin tümüne yakını hazine yardımı almakta ve bu yardımlar genel bütçeden, Maliye Bakanlığının cari transferler ödenekleri içinden yapılmaktadır. Gelir fazlaları ise, genel bütçe gelirleri içinde vergi dışı gelirlere aktarılmaktadır. Bütçelerini genellik ilkesine uygun şekilde düzenlerler (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 64,65,67). Sayıştay denetimine tabidirler.

2.2.1.3.Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi

5018 sayılı Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yazılı olan ve özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Rekabet Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu gibi.

Bu kurumları siyasi müdahaleden uzak tutmak, idari ve mali özerkliklerini teminat altına almak amacıyla bütçe tasarılarını MB'yi aracı kılmaksızın doğrudan TBMM'ye sunmaları ve kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanuna tabi olmadan kendi mevzuatlarına

göre düzenlemeleri öngörülmüştür. Bütçelerini üç yıllık bütçeleme, stratejik plan, performans hedeflerini esas alarak kendi gelir ve giderlerine göre hazırlayıp kabul ettikten sonra eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM'ye sunarlar, bir suretini de MB'ye gönderirler.

2.2.2.Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi

5018 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde bulunan ve sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere kanunla kurulan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Dayanağını Anayasamızın 60. maddesinden alır. Bu maddede “Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli önlemleri alır ve teşkilatı kurar.” denilmektedir.

Bu bütçe türünde, Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü yer alır. Söz konusu kurumların bütçeleri, 5018 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak koşuluyla kendi kanunlarındaki hükümlere göre yapılır.

2.2.3.Mahalli İdareler Bütçesi

Anayasamızın 127. maddesinde, “Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.” denilmekte ise de, 5018 sayılı Kanununun 3. maddesinde yapılan mahalli idare tanımında köyler yer almamaktadır. Bu maddeden köylerin mali sistemden hariç tutulduğu anlaşılmaktadır. 5018 sayılı Kanununun 12. maddesinde, “Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Sayıştay denetimine tabidirler.

Mahalli idare bütçelerinin merkezi yönetim bütçelerinden farkları ise; bütçelerini gelirlerine göre hazırlamaları ve bazı gelirlerinin belirlenen giderlere tahsis edilmesidir.

2.3.Bütçenin İlkeleri

Bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünde uyulması şart olan ilkeler 5018 sayılı Kanununun 13. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu ilkeler şöyledir:

- a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

- b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
- c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.
- d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.
- e) Bütçe, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
- f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.
- g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.
- h) Bütçelerde gelir ve gider denkliğinin sağlanması esastır.
- i) Bütçeler ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.
- j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.
- k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır.
- l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınır.
- m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
- n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.
- o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir.

2.4.5018 Sayılı Kanunla Getirilen Performans Esaslı Bütçe Sistemi

5018 sayılı Kanununun 9, 10, 13, 17 ve 41. maddelerinde performans esaslı bütçeleme sistemine dair hükümler bulunmaktadır.

Söz konusu Kanunla kamu mali yönetim sisteminde mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verebilirlik hedeflenmek suretiyle kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamaya yönelik performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir (Başaran ve diğerleri, 2010: 635).

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde; “Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar... 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 MB yetkilidir. MB, 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.” denilerek stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye açıklama getirilmiştir.

Performans esaslı bütçe sisteminde, stratejik plan yapılması, stratejik planın uygulanması, performans programının hazırlanması, performans programı ve mevzuata göre yapılan faaliyetlerin son durumlarının değerlendirilmesi ve faaliyet raporu ile raporlanması öngörülmektedir.

2.5.Bütçenin Hazırlanması

Bütçe tekliflerinin hazırlanması; tahmini gelir ve gider rakamlarının saptanması ve bunların dengeli bir duruma getirilerek, onaylayacak organa sunulmasıdır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 215).

Bütçenin hazırlama görevi Anayasamızın 162. maddesi uyarınca Bakanlar Kuruluna aittir. 5018 sayılı Kanununun 16. maddesinde bütçe hazırlanma sürecinden bahsedilmektedir. Buna göre; “MB, merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur. Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun en geç eylül ayının ilk haftası sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar. Orta vadeli program, aynı süre içinde Resmi Gazetede yayımlanır. Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam

gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve MB tarafından hazırlanan orta vadeli mali plan, en geç Eylül ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır. Bu doğrultuda, kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere; bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberi Maliye Bakanlığınca, yatırım genelgesi ve eki yatırım programı hazırlama rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanarak en geç Eylül ayının onbeşine kadar Resmi Gazetede yayımlanır.”

5018 sayılı Kanununun 17. maddesinde merkezi yönetim bütçesinin hazırlanmasından bahsedilmektedir. Bu maddede; “Kamu idareleri, merkez ve merkez dışı birimlerinin ödenek taleplerini dikkate alarak gider tekliflerini hazırlar. Genel bütçe gelir teklifi Maliye Bakanlığınca, diğer bütçelerin gelir teklifleri ilgili idarelerce hazırlanır. Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslar arası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanır. Kamu idareleri, stratejik planları ile bütçe hazırlama rehberinde yer alan esaslar çerçevesinde bütçe gelir ve gider tekliflerini gerekçeli olarak hazırlar ve yetkilileri tarafından imzalanmış olarak en geç eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Kamu idarelerinin yatırım teklifleri değerlendirilmek üzere aynı süre içinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına verilir.”

5018 sayılı Kanununun 18. maddesinde; “Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülmesinden sonra Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından TBMM’ye sunulur.” denilmek suretiyle merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının sunulmasına ilişkin zaman hükme bağlanmıştır.

Gider bütçesi hazırlanmasının görev ve sorumluluğu MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne; gelir bütçesinin hazırlanmasının görev ve sorumluluğu ise, Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne aittir.

5018 sayılı Kanununun 60. maddesi ve Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesi gereğince, idare bütçeleri strateji geliştirme birimleri (kurulmayan idarelerde mali hizmetler birimi) tarafından hazırlanır.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin bütçenin hazırlanması başlıklı 12. maddesinde; “Bütçenin hazırlanmasında kullanılacak belge ve cetveller ile gerekli doküman, strateji geliştirme birimleri tarafından idarenin ilgili birimlerine gönderilir. Her bir harcama birimi bütçe teklifini hazırlayarak birim performans programıyla birlikte strateji geliştirme birimlerine gönderir. Harcama birimi temsilcileri ile görüşmeler yapılarak idarenin bütçe teklifi strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçe teklifleri Bakanlığa, idare performans programları ise Bakanlığa ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına üst yönetici ile bağlı, ilgili veya ilişkili bulunan bakan tarafından imzalanarak gönderilir. İdarelerin bütçe tekliflerinin hazırlanmasında orta vadeli program, orta vadeli mali plan, idarenin stratejik planı, bütçe çağrısı ve bütçe hazırlama rehberi, yatırım genelgesi ve yatırım programı hazırlama rehberi esas alınır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin bütçelerinin hazırlanmasında teşkilat kanunları ve ilgili diğer mevzuat dikkate alınır.” denilmek suretiyle idare bütçelerinin yapılmasındaki çerçeve belirlenmiştir.

2.6.Bütçe Kanun Tasarısının Sunulması, Görüşülmesi ve Onaylanması

Anayasanın 162. maddesinde, “Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe tasarısı ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından en az yetmişbeş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe tasarıları ve rapor, kırk üyeden kurulu Bütçe Komisyonunda incelenir. Bu komisyonun kuruluşunda, iktidar grubuna veya gruplarına en az yirmibeş üye verilmek şartı ile, siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre temsili göz önünde tutulur. Bütçe Komisyonunun ellibeş gün içinde kabul edeceği metin, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve mali yılbaşına kadar karara bağlanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda, kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.” denilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 17. maddesinde “Bütçe teklifleri MB’ye verildikten sonra kamu idarelerinin yetkilileriyle gider ve gelir teklifleri hakkında görüşmeler yapılabilir.”

ve, 5018 sayılı Kanununun 19. maddesinde, “TBMM, merkezi yönetim bütçe kanun tasarısının metnini maddeler, gider ve gelir cetvellerini kamu idareleri itibariyle görüşür ve bölümler halinde oylar. Merkezi yönetim bütçe kanunu mali yılbaşından önce Resmi Gazetede yayımlanır. Kamu yatırım programı, merkezi yönetim bütçe kanununa uygun olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve bütçe kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren onbeş gün içinde Bakanlar Kurulu kararıyla Resmi Gazetede yayımlanır.” hükümleri gereğince, MB gider ve gelir cetvellerini birleştirdikten sonra bütçe kanun tasarısını hazırlar.

Bütçe tasarısı, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların her biri için ayrı ayrı, genel bütçeli idareler için ise tek olarak hazırlanır. Bu tasarıya; orta vadeli mali plan dahil olmak üzere bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, kamu borç yönetimi raporu, vazgeçilen kamu gelirleri (vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimleri gibi) cetveli, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri, gelecek yıla dair gelir ve gider tahminleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının listesi eklenir.

Hazırlanan bütçe kanun tasarısı ve ekleri Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından incelenir ve genellikle değişikliklere uğrar.

2.7.Bütçenin Uygulanması

Bütçe TBMM’de kabul edildikten sonra, uygulanma aşamasına girer (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 262).

Bütçenin uygulanması aşamasında, gelirler toplanır, giderler yapılır, gelir ile gider arasında mali yıl içinde uyum ve denge sağlanır, hesapların kayıtları tutulur. Gelirlerin toplanması, yürürlükteki vergi kanunlarına göre vergilerin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilidir. Devlet namına bir kamu borcunun doğabilmesi için, devlete bir hizmet yapılması, bu hizmetlerin yapılacağına dair özel bir kanun bulunması, bu hizmet için bütçeden ödenek ayrılması ve borçlu kamu tüzel kişisi ile alacaklı arasında hukuki bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. Bu ilişkinin varlığı halinde, giderlerin taahhüdü, tahakkuku, verile emrine bağlanması ve ödenmesi işlemleri gerçekleştirilir. Mali yıl içinde gerçekleştirilecek bu işlemlerden, esas itibariyle yürütme organı sorumludur. Bütçeyi MB yürütür (Kalenderoğlu, 2012: 245). Bütçeyi uygulama yetkisi esas

itibariyle Maliye Bakanına, Hazine işlemlerinde Başbakanın yetkili kıldığı Devlet Bakanına ait olmakla beraber, bakanlar yetkilerini MB ve Hazine Müsteşarlığı kanalı ile kullanırlar (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 262). 5018 sayılı Kanunun 57. maddesi gereğince, bütçeye ilişkin kontrol ve yönetim işlemleri kamu idarelerinin harcama, muhasebe, mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetim birimlerince yapılmaktadır. Bu birimlere ilişkin açıklamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir.

2.8.Bütçe Hesaplarının Kapatılması ve Uygulanan Usuller

Bütçe uygulaması sonunda hesaplar kapatılır ve uygulamaya ilişkin kesin hesaplar çıkarılır.

5018 sayılı Kanunun 42. maddesinde belirtildiği üzere, “TBMM, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır. Kesin hesap kanun tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca (Maliye Bakanlığı ana hizmet birimi olan Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından) hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca TBMM’ye sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir.”

Daha sonra 5018 sayılı Kanunun 43. maddesinde belirtildiği üzere, “Sayıştay merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM’ye sunar. Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildirimini TBMM’ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.” denilmek suretiyle kesin hesap kanununun kabulünden sonra bütçe hesaplarının kapatılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bütçe hesaplarının kapatılması konusunda iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar jestiyon yöntemi/yönetim dönemi hesabı/kasa hesabı yöntemi/idare zamanı yöntemi ve egzersiz yöntemi/hesap devresi yöntemidir. Bütçe yılının uzayıp uzamamasına etki ederler.

Jestiyon yönteminde bütçe yılı içinde yapılan tüm gelir ve giderler o yılın işlemi olarak kaydedilir. Tahsilat ve ödemeler hangi yıl yapılmışsa o yılın hesaplarına işlenir. Yani bu usulde, gelirlerin ve ödeneklerin konulduğu yıl ile ilişkileri kesilir ve hesaplar mali yılın başında açılır ve sonunda kapatılır (Alper, 2005: 249). Kamu Mali Yönetim Sistemi kural olarak bu yöntemi benimsemiştir.

5018 sayılı Kanunun 51. maddesine göre, “Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.” Ancak bunun da istisnası bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 34. maddesi gereğince, “Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınır ve buradan ödenir. (Gider kaydı tahakkuka bağlandığı yıl hesaplarında görülür.) Ancak malın alındığı veya hizmetin yapıldığı mali yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar talep edilmeyen emanet hesaplarındaki tutarlar bütçeye gelir kaydedilir. Gelir kaydedilen tutarlar, mahkeme kararı üzerine ödenir...İlgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer.”

Egzersiz yöntemi/Hesap dönemi yönteminde ise, gelirler ve giderler tahsil edildiği veya ödendiği yılın değil, ilgili yılın (ait olduğu yılın) bütçe kayıtlarında gösterilmektedir. Yani, adını taşıdığı yılın gelir ve gideri olarak hesaplarda yer alır. Bütçe yılının bitmesi ile hesaplar kapatılmaz. Mali yıl bitse de, kullanılmayan ödeneklerin kullanılmasına, tahsil edilmemiş olan gelirlerin toplanmasına devam edilir.

Kesin hesap, bütçe gelirleri ve giderleri ile ilgili nihai durumu ortaya koyan ve yasama denetimine olanak veren bir uygulamadır. Bu sebeple, yine 5018 sayılı Kanunun 42. maddesi gereğince; “Kesin hesap kanun tasarısının ekinde; genel mizan, bütçe gelirleri ile bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklamaları, bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibariyle dağılımı, Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller, yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli, mal yönetim hesabı icmal cetvelleri, MB tarafından gerekli görülen diğer belgeler yer alır.”

2.9.Bütçenin Mali Kontrolü ve Denetimi

Kontrol ve denetim faaliyeti, kamudaki fonksiyonlarına ve AB'nin tasnifine göre, idari denetim/iç kontrol ve dış denetim olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. İç kontrol de kendi içinde iç denetim ve ön mali kontrol olmak üzere ikiye, dış denetim ise TBMM denetimi ve Sayıştay denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.9.1.Bütçenin İdari Denetimi-İç Kontrol

İç kontrol sistemi, bir birimin yönetimi tarafından amaçları sağlamak için işlerin düzenli, pratik ve verimli yapılması için, varlıkların korunması, kayıtların güvenliği ve güvenilir mali bilgilendirme ve haberleşmenin zamanında hazırlanması için kurulan örgüt ve düzen sistemlerini kapsar. İç kontroller, hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılması, düzeltilmesi ve ek kontrollerin eksikliğini giderilmesini amaçlar (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012: 367).

Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olan 5018 sayılı Kanunda; idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları artırılmış, iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi görevini MB Merkezi Uyumlaştırma Birimi yapmaktadır. Bütçenin yürütme organı içindeki kontrolü (iç kontrol), her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol yetkilileri aracılığı ile gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrolü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder (Kesik, 2005: 107).

Bütçenin idari denetimi (iç kontrol), ön mali kontrol ve iç denetim olmak üzere iki yolla yapılmaktadır.

2.9.1.1.Ön Mali Kontrol

Mali kontroller; mali hizmetler birimi, harcama birimleri ve ön mali kontrolü yapanlar, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri ve diğer personel tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bütçe uygulaması sırasındaki en önemli kontrol, ön mali kontroldür. Ön mali kontrol; kamu idarelerinin gelirleri ile giderlerinin ve varlıklarının yönetilmesi, bütçe tertiplerinin, kullanılacak ödenek tutarının, ayrıntılı harcama kalemlerinin ve

finansman programlarının, merkezi yönetim bütçe kanunu ve yürürlükteki mali mevzuata uygunluk yönlerinden kontrolü ile kaynakların ekonomik, etkili, verimli kullanımını sağlayan kontrolü ifade eder.

5018 sayılı Kanunun 3. maddesinde mali kontrol, 58. maddesinde ön mali kontrol görevinden bahsedilmiştir. “Mali kontrol, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade eder.”

“Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.” şeklinde tanımlanmıştır. Ön mali kontrol, harcama birimleri ve mali hizmetler birimince mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yapılan, iç kontrolün bir parçası olan kontroldür. Çünkü iç kontrol mali işlemleri değil mali olmayan işlemleri de kapsamaktadır. Danışma ve önleyici niteliktedir. Bağlayıcı değildir. (Arslan, 2012: 135,136).

Ön mali kontrol, mali işlemler sonuçlandırılmadan evvel yapılan kontrol faaliyetlerini diğer bir deyişle; taahhüde girişmeden ve ödeme yapılmadan önce, bütçede kafi miktarda ödenek olup olmadığına, işlemin mevzuata uygun bulunup bulunmadığına dair kontrolü ifade eder (İlhan, 2007: 111,112).

Mali hizmetler birimi ve harcama birimi tarafından yerine getirilen “ön mali kontrol; idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü ifade etmektedir (İKÖMKUEY, 3. madde)”. Bu kontrol faaliyeti, tahakkuk aşamasında harcama birimleri tarafından yapılan kontrolleri ve ödeme öncesinde mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri içermektedir.

Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğüne ön mali kontrol; ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere dair mali kararların verilmesinden evvel yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade edilmektedir (Kesik, 2005: 100).

5018 sayılı Kanununun 58. maddesinde, “Ön mali kontrol süreci; mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön mali kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.” denilmekle ödeneklerin tahsis edilmesi, taahhütlerin alınması, ihale süreçlerinin tesis edilmesi, sözleşmelerin düzenlenmesi ve bu işlere ait ödemeler ile uygun olmayan şekilde ödenmiş tutarların geri alınmasıyla ilgili kontrol faaliyetleri (Özer, 2010: 26) de ön mali kontrole dahil edilmiştir. Böylece uygunluk denetiminin, işlemler gerçekleşmeden ve belirli aşamalarda yapılması suretiyle sadece ödeme sırasında yapılan uygunluk kontrollerinin sakıncalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır (Erdoğan, 2009: 141).

Genel bütçeye dahil olan kamu idarelerinin taşra birimlerindeki harcama öncesi kontrol işlemini ilgili il defterdarlığı yapar. Mali kontrol yetkilisi; ödeme emrine bağlanan giderlerin kullanılabilir ödenek tutarını, bütçe tertibini, ayrıntılı harcama programını ve harcamanın mevzuata uygunluğunu kontrol eder.

Ön mali kontrol; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 3. maddesine göre, yalnızca harcamalar alanında değil, kamu idaresinin gelirleri, giderleri, varlıkları ve yükümlülüklerine dair bütün mali karar ve işlemleri alanında gerçekleşmekte olup, kaynakların tasarruflu ve doğru kullanılmasını amaçlamaktadır.

Ayrıca kamu idarelerinin kaynaklarını amaçlarına ve mevzuata uygun, verimli, ekonomik, etkili olarak kullanmaları için ön mali kontrol önlemlerini almaları Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18. maddesi gereğidir.

2.9.1.2.İç Denetim

Denetim; yapılan işlerin hatasız ve yönetimin belirlediği kurallara uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesi, faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluğunun araştırılması ve sonuçlarının ilgililere bildirilmesi amacıyla tarafsız şekilde delilleri derleyen ve derlediği delilleri değerlendirmeye alan

süreç şeklinde tanımlanmaktadır. İç denetim, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından “kurumun/kuruluşun çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi amaçlamak üzere tasarlanmış bağımsız, objektif güvence sağlamaya yönelik danışmanlık faaliyetidir.” şeklinde tanımlanmıştır (Özer, 2010: 52,53,96).

İç denetim; risklerin yönetilmesi, kontrol ve yönetim süreçlerinde yeterliliğin sağlanıp sağlanmadığına dair değerlendirmelerin sistemli şekilde yapılmasına ve bu alanların geliştirilerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Başpınar, 2006: 25; Aslan, 2010: 67). Tanımdan hareketle 5018 sayılı Kanunun iç denetimden beklentisinin kuruma artı değer katmak yönünde güvence ve danışmanlık işlevi sağlaması olduğu söylenebilir (Memiş ve Tüm, 2012: 177).

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre iç denetim faaliyeti;

- Kurum içinde, uygun ahlaki kuralları ve değerleri teşvik etmesi,
- Etkin kurumsal performans yönetiminin ve hesap verilebilirliğin sağlanması,
- Kurumun uygun bölümlerine risk bilgileri ile kontrol bilgilerinin iletilmesi,
- Faaliyetlerin etkili bir şekilde koordine edilmesi ve yönetim kurulu, dış ve iç denetçiler ile yönetim arasında bilginin iletilmesini sağlamak üzere yönetim sürecinin geliştirilmesi için değerlendirme yapmalı ve uygun önerilerde bulunmalıdır. Buna göre iç denetim kurumsal yönetim süreci ile ilgili üstlendiği görevlerinde temelde kurumsal kültürün oluşturulmasına hizmet etmekle birlikte kurumsal amaç ve hedeflerin çalışanlarca anlaşılmasına ve sahiplenilmesine de hizmet etmektedir (Acar ve Şahin, 2009: 99).

İç denetim faaliyeti, iki tür denetimi içermektedir: mali denetim ve performans denetimi. Mali denetim, uygunluk testleriyle bütçesel ve mali sistemlerin denetimidir. Mali denetimler genellikle her bir dairenin çok yıllık bir dönem içerisinde en az bir defa denetlenmesini sağlayan yıllık bir plan temelinde gerçekleştirilmektedir. Performans denetimi, yıllık bir planın parçası olması gereken performans veya etkinlik denetimleri, bakanlıkların veya kuruluşların belirledikleri hedefleri veya özel programları hangi düzeyde gerçekleştirdiklerini veya uyguladıklarını tespit eden bir faaliyettir. Performans denetimi bu tespiti yaparken bunların içerdiği risklere göre, hangi maliyetle, kaynakların doğru ve zamanında minimum kullanımı ile ne ölçüde yerine getirildiğini hesaba katar (Arcagök ve Yörük, 2004: 6,7).

İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini bağımlı olmadan değerlendiren ve kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik yönetime öneri sunan bir mekanizmadır (Özel, 2007: 161; Tufan ve Görün, 2013: 117). Yönetime; kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinde düzenli şekilde, disipline dayalı bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesine yardım eder (Uzunay, 2007a: 5).

İç denetim; makro düzeyde kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin, kurumsal düzeyde ise idarelerin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin bir bileşeni olarak kurgulanmıştır. İç denetim, üst yöneticilerin mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin sorumluluklarının 5018 sayılı Kanuna uygun ve etkili şekilde yerine getirilmesi konusunda bir güvence mekanizması olarak yapılandırılmıştır (Özbek a, 2012: 519). İç denetim faaliyeti, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi de kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır (Kesik, 2005: 100,101). Öte yandan yılsonunda hazırlanan idare birim faaliyet raporlarına ilişkin bilgilerin ve değerlendirmelerin iç denetim sürecinden geçtiğinin bilinmesinin kamuoyunun güveninin sağlanmasında önemli bir rol oynadığı kabul edilmektedir (Kaya, 2005: 99,100).

Şöyle ki, iç denetim; kurum bünyesinde olabilecek yolsuzlukları, meydana gelebilecek hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla, kurumun düzenini ve yöntemlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere yönetimce görevlendirilen birim faaliyetidir (Yörüker, 1999: 13; Tufan ve Görün, 2013: 117). İç denetim, kurum bünyesinde bulunmasına rağmen, bağımsız bir mesleki faaliyet olarak iç denetçiler tarafından yerine getirilir (Candan, 2007: 32).

Kamu iç denetimi, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Özdemir, 2011: 151). Artan kamu ihtiyaçları, kamu yönetimini eldeki sınırlı kaynakları planlanan hedeflere ulaştırmak için en ekonomik ve en faydalı şekilde değerlendirmeye zorlamıştır. Bu gelişmelerin getirdiği zorunluluk, yönetim anlayışında olduğu gibi denetim stratejilerinde de değişimlerin başlamasına neden olmuştur (Tufan ve Görün, 2013: 116).

Türkiye’de iç denetim; 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsünün kurulmasıyla kurumsallaşmıştır. Günümüzde kullanılan kamu iç denetim sisteminin temeli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile atılmıştır (Özdemir, 2011: 165). Bu

Kanunun 63 ila 67. maddelerinde, iç denetimle ilgili hususlardan bahsedilmiştir. Söz konusu maddeler uyarınca, kamu idarelerinin iç denetim faaliyetlerini takip etmek, bağımsız ve tarafsız hizmet sunmak amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu 30/06/2004 tarihinde göreve başlamış olup, kurulun sekretarya ve ofis işlerini Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi yürütmektedir. Kamu idarelerinin iç denetim programları, yıllık olarak iç denetçiler tarafından hazırlanır. İç denetim, iç denetim birimi tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yürütülür. İç denetim faaliyeti sistemli, süreklilik arz eden, disipline dayalı şekilde, fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yerine getirilir (Uyar, 2009: 184). Modern iç denetim anlayışına uygun olarak iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de yerine getirmesi öngörülerek iç denetime önemli görevler yüklenmektedir (Erdoğan, 2009: 142).

5018 sayılı Kanunun 63. maddesinde, “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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.” denilmiştir.

İç denetimi, iç denetçiler gerçekleştirir. İç denetimde denetçi; etkililik, etkinlik ve ekonomiklik kavramlarına istinaden idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen unsurları ortaya çıkararak sistemin yeterli olup olmadığını inceler, uygulanan mali sistemi değerlendirir ve üst yönetime rapor verir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte kamu idarelerinde yürütülecek iç denetimin kapsamı ve nitelikleri şöyle açıklanmıştır:

- İç denetim nesnel güvence sağlama yanında danışmanlık hizmetlerini de kapsamaktadır.

- Kamu kurumlarının tüm birimleri iç denetime tabidir.

- İç denetim yalnızca harcamalar ve mali karar ve işlemleri kapsamaz. İdarelerin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrole ilişkin sistem ve süreçleri, kaynak yönetimlerine

ilişkin uygulamaları, sundukları hizmet ve faaliyetleri, bilgi yönetim sistemleri ve diğer sistem ve süreçleri denetim kapsamındadır.

- İç denetim faaliyetleri risk odaklı olarak planlanır ve üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulan programlara uyularak yürütülür.

- İç denetim faaliyetleri; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimlerini içerecek şekilde risk odaklı olarak gerçekleştirilir.

- İç denetimin yürütülmesinde, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından uluslararası genel kabul gören standartlar ve kurallar göz önünde bulundurularak belirlenen denetim standartları, etik kurallar ve yöntemler (rehberler) esas alınır. İç denetçiler belirlenen standartlar ile kurallara uymakla yükümlüdürler.

- İç denetim faaliyetleriyle idarenin iç kontrol sisteminin mevcut durumu hakkında yönetime bilgi sağlanır, öneriler geliştirilir. Ancak, iç denetçiler, yönetimin sorumluluğunda bulunan iç kontrolün düzenlenmesinde ya da uygulanmasında görevli bulunmazlar.

- İç denetimin mevzuat ve standartlarda öngörüldüğü şekilde yürütülmesi konusunda üst yöneticilerin gerekli tedbirleri alma sorumluluğu bulunmaktadır.

- İç denetçiler görevlerini bağımsız ve tarafsız olarak yürütürler.

İç denetimin başarılı şekilde uygulanması durumunda, 5018 sayılı Kanunda bahsi geçen yönetim sorumluluğu ilkesi başarıyla uygulanabilecek; üst yöneticilere, kurum çalışanlarına, kamuoyu ve kurumla ilgili taraflara güvence sağlanacak; geçmiş ile mevzuata odaklanan denetim sistemimiz, uluslararası iç denetim uygulamaları esas alınarak geliştirilmiş olacak; AB mevzuatı ile uluslararası uygulama ve standartlar denetim alanında yakalanmış olacak; kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlanacaktır (Kaya, 2006). İç denetim birimlerinin oluşturulduğu bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin kuruma katkıları şöyle sıralanabilir:

- Kurumsal amaçlara uygun olarak yürütülen faaliyetlerin yürürlükte bulunan kanun ve düzenlemelere uygunluğunu sağlar.

- Kurumda performans ölçütlerinin belirlenmesine yardımcı olur.

- Kurumsal çalışmaların stratejik plan hedeflerine uyumunu değerlendirir.

- Kamu yararı odaklı bir kamu yönetimi anlayışını benimsetir ve teşvik eder.

- Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlar.

- Kamuda güvenilir veriler ve bilgiler üretilmesini sağlar (Yaman, 2008).

Kamu idarelerinde etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için (Arı, 2012: 22);

- Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, idarenin üst yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının belirlendiği iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Söz konusu yönetmelik sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir. İdarenin faaliyetleri, süreçleri ve bunlara ilişkin risklerinin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk esaslı iç denetim planı ve programı bulunmalıdır.

- İdarenin üst düzey yönetimine sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin eylem planlarının sonuçlarının izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır.

- İç denetim faaliyetinin etkililiğinin ve standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Programın sürekli iç ve dış değerlendirmelerinin yapılması sağlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin performansı ve sağladığı katma değer ölçülmesini sağlayacak değerlendirme göstergeleri belirlenmelidir.

İç denetim faaliyetinin etkili biçimde yürütülmesi, yönetilmesi için mesleki özen ve dikkat azami ölçüde gösterilmelidir. Mesleki özen ve dikkat; görev ile ilgili amaca ulaşmak için gerekli çalışma kapsamını, çalışma kapsamı içinde yer alan konuların karmaşıklığını, kurumsal yönetim süreçlerinin yeterliliğini, hata, düzensizlik ya da aykırılıkların olasılığını, göreve ilişkin potansiyel faydaların maliyetini göz önünde bulundurmayı gerektirir. İç denetim faaliyetinin kurum faaliyetlerine katma değer sağlayacak şekilde etkili olarak yönetilmesi ise; risk esaslı iç denetim faaliyeti planlamasına, kurum üst yönetimi ile iletişime, raporlama ve takip sistemine bağlıdır. Denetim planı, risk esaslı önceliklere göre hazırlanan görev alanları ile birlikte planın gerçekleştirilmesi için gerekli insan kaynağı ve bütçeyi içermeli, kurumun üst yönetiminin bilgi ve onayına sunulmalıdır. İç denetimin etkililiğini belirleyen faktörlerin sürekli gözetimi ise, uluslararası standartların öngördüğü ve zorunlu kıldığı, kurum iç denetim faaliyeti ile ilgili kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ile sağlanır. (Alikadıoğulları, 2010: 27,28)

İç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın bir güvencesi olarak görülmektedir (Mutluer ve diğerleri, 2011: 289). Bu itibarla iç denetim, kamu

kaynaklarının mali mevzuata uygun olacak biçimde elde edilmesine, kullanılmasına, raporlamaların ve mali tabloların gerçeği göstermesine, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli şekilde kullanılması yönünde tavsiyelerde bulunmaya, varsa sorunları tespit ederek yönetimin önlemler almasını sağlamaya, kurum faaliyetlerinin ve faaliyetleri uygulayanların uygunluk ve etkinliğini araştırmaya yarar denilebilir.

2.10.İç Kontrol İle İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol, hedeflere ulaşmak için iç denetimden önce alınan bazı önlemlerdir. İç denetim ise, bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti faaliyetidir (Özçelik, 2008: 103).

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen, analiz eden ve değerlendiren ve bu riskleri etkili, ekonomik ve verimli şekilde yöneten ve de devamlılık arz eden bir sürece dayanır. İç kontrol sisteminin politika, amaç ve hedefler doğrultusunda iyi işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi noktasında güvence sağlayan iç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Yani iç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin unsurudur. Çünkü iç denetim, esas olarak üst yönetimin halka, kamuoyuna ve yetkili mercilere karşı tanımlanmış olan hesap verme sorumluluğunun gereği olarak üst yöneticiler adına icra edilmektedir. Denetim sonuçlarını içeren raporlama da, üst yöneticilere yapılmaktadır (Aksoy, 2008: 87).

İç denetim kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin hedefine uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. Organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır (Özer, 1997: 201). İşleyişi yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini değerlendirme görevi iç denetim fonksiyonuna aittir (Kartalçı, 2007: 81).

İç denetim, hem iç kontrolün bir parçasıdır hem de iç kontrolün işleyişini gözlemleyen ve etkinliğini değerlendiren bağımsız bir fonksiyondur (Arslan, 2012: 165). İç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı ve etkin işleyip işlemediği, iç denetim tarafından değerlendirilmekte ve bu sistemin geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktadır (Akçıl, 2007). İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim

kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir (Gücenme, 2004: 62).

Eğer iç denetim etkin olarak yürütülürse, iç kontrol sistemi de etkin çalışır. İç kontrol sistemi etkin çalışırsa, kurum da amaçlarına etkin şekilde ulaşabilme imkanına sahip olur (Akçay, 2013: 52). Etkin iç kontrol sistemi, etkin iç denetim sisteminin varlığı ile mümkündür (Dabbaoğlu, 2007: 164).

Etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi sorumluluğu üst yönetimde olmasına karşın, iç kontrol sistemlerinin biçimlendirilmesi aşamasında yönetime önerilerde bulunacak olan sistemlerin çalışmalarını değerlendirip başarısını ve aksayan yönlerini iyileştirme önerileriyle birlikte yöneticiye raporlayacak olan iç denetim faaliyetidir. Bu sorumlulukları iç denetime örgüt içinde fazlaca önem kazandırmıştır (Kaval, 2005: 132).

İç kontrol; denetlenen birimde, fonksiyonel açıdan bağımsız olan bir kişi tarafından gerçekleştirilen denetimden farklı olarak denetlenen birimin organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir. İç denetimin iç kontrol sisteminin bir fonksiyonu olduğu hiçbir zaman unutulmamalıdır. İç denetimin kapsamı belli konulardadır. İç kontrolün kapsamı iç denetimden çok daha geniştir. İç denetimde belli periyotlarda faaliyetleri gözden geçirme vardır. İç kontrolde sürekli gözden geçirme esastır (Özer, 2010: 98,99,100).

Dolayısıyla, iç kontrol; iç denetim faaliyetini de kapsayan kavramdır (Yılcı ve diğerleri, 2013: 71).

Başka bir deyişle, iç denetim; iç kontrol sisteminin içinde ve iç kontrolü tamamlayan önemli bir unsurdur. İç denetim, iç kontrolün işleyişini gözlemler ve etkinliğini değerlendirir. İç denetim, bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test eder, araştırır. İç kontrol, bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlar. İç denetim, plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol eder. İç kontrol, plan, program ve mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlar.

İç denetim faaliyetinin kapsamını, kuruluşun iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır (Özeren, 2000: 2; Tufan ve Görün, 2013: 118). Etkin bir iç kontrol sisteminin hazırlanmasında; iç kontrol sisteminin tanınması, projenin tasarlanması, kontrol ortamının değerlendirilmesi, kapsamının belirlenmesi, kontrol merkezinin

oluşturulması, başlangıç testleri ile devam eden testlerin yapılması ve gözlem adımları takip edilir (Alpman, 2008: 3). Bu gibi işlemlerin temelinde ise, iç denetim raporları, iç kontrol soru formları ve anketler bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde, “İç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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...” denilmek suretiyle iç denetimin iç kontrolün bir parçası olduğuna ve birbirleriyle bağlantısına işaret edildiği anlaşılmaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11. maddesinde de, iç kontrolün iç denetimle ilgisine değinilmiştir. Bu maddeye göre, iç kontrol sisteminin işleyişi, etkinliği ve yeterliliğiyle ilgili olmak üzere yönetime bilgiler sağlayan, değerlendirmeler yapan ve önerilerde bulunan iç denetimdir. İç denetçiler, mali ve ekonomik denetimi gerçekleştirirler ancak, iç kontrol sistemini düzenleme ya da uygulama aşamalarına dahil edilmezler.

2.11.Dış Denetim

Dış denetim; TBMM denetimi (yasama denetimi), Sayıştay denetimi (yargı denetimi/hukuki denetim) olmak üzere ikiye ayrılır. Yasama denetimi de, Sayıştay tarafından gerçekleştirilebilir. Sayıştay denetimi, uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi şeklinde alt başlıklara ayrılır.

Hukuki denetim, ilgili mevzuata uyma sorumluluğunun incelenmesini; mali denetim, finansal öğeler (hesaplar, kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi gibi) esas alınarak mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğunun incelenmesini; performans denetimi kurum veya kuruluşun etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğinin tespit edilmesini; uygunluk denetimi ise kamu kurumlarının gider, gelir ve mallarına ait hesaplarının ve işlemlerinin mevzuata, diğer hukuksal düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesini ifade eder.

2.11.1.Sayıştay Denetimi

Parlamento adına yapılan bağımsız denetimdir. Yüksek denetim anayasal kaynaklı bir denetimdir, denetimin dayandığı hesap verme sorumluluğunun tarafları yasama ve yürütmedir. Yüksek denetimin alanına tüm kamu girmektedir. Türkiye’de yüksek denetim organı olan Sayıştay tarafından yürütülen yüksek denetim faaliyeti, kamusal fonların kullanıldığı merkezi idare, mahalli idare, kamu iktisadi teşebbüsleri gibi tüm birimlerde uygulanabilir. Hatta yüksek denetim kamusal fonların kullanıldığı özel sektör kurumlarında da uygulanabilir (Özdem, 2006: 13).

Kamu kurumlarının yasalara uygun, verimli, etkin ve tutumlu biçimde faaliyet göstermesi, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine uygun hareket etmelerinden geçer. Parlamento, ancak böylelikle, verdiği yetkilerin ve sağladığı kaynakların iyi ölçüde kullanıldığından emin olabilir (Alikadioğulları, 2010: 32). Şeffaflık sağlamada ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmede, denetlenen kurumların düzenlemiş oldukları mali tabloların gerçekleri yansıttığına ve güvenilir olduğuna dair güvenceyi ise dış denetim sağlar.

Anayasamızın 160. maddesinde bahsedildiği üzere, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelirleri ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla Sayıştay görevlidir (Sümer, 2010: 74; Akyel ve Baş, 2010: 377).

5018 sayılı Kanunun 68. maddesinde, “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM’ye raporlanmasıdır...” denilmek suretiyle dış denetimin tarifi yapılmıştır. Yargı denetimi olarak da adlandırılır. TBMM adına Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştay; ita amirleri, saymanlar ve tahakkuk memurlarının işlemlerini denetler (Kalenderoğlu, 2012: 260). Sayıştay tarafından yapılan dış denetim; 5018 sayılı Kanunun 68. maddesi gereğince, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak mali denetim ile gelir, gider ve varlıkların mali işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığını, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını,

faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Denetimler neticesinde oluşturulan raporlar, idareler bazında konsolide edilerek bir örneği ilgili kamu idaresine verilir ve üst yöneticisi tarafından cevaplandırılması istenir. Denetim raporları ile denetim raporlarına verilen cevaplar dikkate alınarak Sayıştay tarafından düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporu yasama organına sunulur (Doğruyol, 2010: 500,501).

Sayıştayın teknik açıdan yaptığı uygunluk denetimi ile performans denetimi, siyasal nitelik taşıyan yasama denetiminin de temelini oluşturur. Ayrıca, kesin hesap kanununa temel olan genel uygunluk bildirimini de TBMM'nin yapacağı denetimi kolaylaştırır.

2.11.2.Yasama (TBMM) Denetimi

Yasama denetimi, TBMM'nin bütçe ile ilgili olarak yürütme organı üzerindeki denetimidir. Bütçenin onanma yetkisi yasama organına ait bulunduğundan, bütçenin denetlenmesi de yasama organına verilmiştir. TBMM bu yetkiyi doğrudan kullandığı gibi Sayıştay aracılığı ile de yapabilmektedir (Batirel, 2007: 265).

Uygulama sırasında (seçimlik) denetim ve uygulamadan sonraki denetim olmak üzere iki şekilde olur. Uygulama sırasında denetim, milletvekillerinin bütçe yılı içinde bütçenin uygulama şekli hakkında bazı bilgilerin açıklanmasını, herhangi bir bakandan soru ile istemesidir. Bu konuda ayrıca gensoru açabilir.

Ayrıca TBMM, bütçenin uygulanması sırasında meclis araştırması, soru, gensoru, genel görüşme, meclis soruşturmasıyla işlemleri denetleyebilir. Uygulamadan sonraki denetim ise, TBMM'nin bütçeyi uygulandıktan sonra kesin hesap yasa tasarısı üzerinden incelemesidir. Bütçe yılından sonra, Bakanlar Kurulu oluşturduğu kesin hesap yasa tasarısını Sayıştaya ve TBMM'ye verir. Sayıştayın yapmış olduğu genel uygunluk bildiriminden sonra, TBMM, kesin hesap kanun tasarısını, yeni yıla ait bütçe kanun tasarısı ile birlikte görüşür.

TBMM'nin kesin hesap yasa tasarısını reddetmesinin hukuki yaptırımını bulunmamaktadır (Kalenderoğlu, 2012: 261).

BÖLÜM 3: İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu bölümde iç kontrol sistemi hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır. Söz konusu sistemin kurulmasından üst yönetici ve SGB; işlerliğinden muhasebe yetkilileri ile harcama birimleri, izlenerek değerlendirilmesinden iç denetim ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı sorumludur denilebilir (Eralp, 2012: 52).

3.1.İç Kontrol Sistemi Kavramsal Çerçeve

Kontrol, yönetimin en temel faaliyeti (Mutluer ve diğerleri, 2011: 286) olup; yönetimin ve diğer birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir (Candan, 2007: 19). Kontrol fonksiyonu, planlama aşamasında belirlenen amaçlarla, gerçekleşen sonuçların karşılaştırıldığı ve aradaki farkların nedenlerinin araştırıldığı ve düzeltici önlemlerin alındığı bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu özelliği nedeniyle de kontrol, süreklilik gösteren bir yönetim fonksiyonudur (Adiloğlu, 2011: 96). Kontrol, kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine ve mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak da tanımlanmaktadır (Kaya, 2005: 97).

İç kontrolün temelini oluşturan kontrol kavramı, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamına gelmektedir. En geniş anlamıyla, arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmak demektir. Bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. Kontrol genellikle yönetimin önceden belirlenen amaçlarına ulaşmak için aldığı tedbirler olarak tanımlanırken; kurumsal amaçlara ulaşılması, amaçların gerçekleştirilmesi, amaçlara ulaşmanın önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik alınan önlemlerin tümü ise iç kontrol olarak tanımlanmaktadır (Özer, 2010: 53; Akpınar, 2011: 298).

İç kontrolün tanımını farklı açılardan ve farklı vurgularla birden fazla yapmak mümkündür (Akyel, 2010a: 84).

COBİT, SAC, SAS55 ve SAS78 gibi farklı iç kontrol modelleri olmasına karşın, AB, Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü/Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği INTOSAI tarafından kabul gören COSO tanımına göre iç kontrol;

faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği, uygulamaların cari mevzuat ve düzenlemelere uyumluluğu konularında hedeflere ulaşılabilirliğe dair makul bir güvence sağlamak amacıyla biçimlendirilen ve bir örgütün yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan süreçtir (Özbek b, 2012: 23; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 101,102). INTOSAI'ye göre iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama, güvenilir finansal raporlama, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, hedeflerine ulaşma amacıyla oluşturulan süreçtir (Yıllancı, 2006: 28; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 109).

INTOSAI'nin de kamuda kullanılmak üzere kabul ettiği iç kontrol sistemi bütünlük çerçeve standartlarını, 1992 yılında yayımlayan COSO; sistemi finansal raporlama ve örgütsel yönetim üzerine kurmuştur. Bir örgütün parçaları olmaları nedeniyle birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılma olanağı olmasa da, finansal raporlama; denetim, hileden korunma, denetim komitesi oluşturma, finansal raporlama ilke ve politikalarını, örgütsel yönetim ise; misyon geliştirme, örgütsel hedeflere sahip olma, iş analizi, görev tanımı, iş akışı, yetki ilişkileri, kurumsal risk yönetimi ve insan kaynakları yönetimini kapsamaktadır (Uysal, 2010: 126).

INTOSAI iç kontrol standartları rehberinde iç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda yeterli güvence sağlamaya yarayan bir yöntem aracıdır diye tanımlanmıştır. 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 yapı olduğu şeklinde açıklanmıştır (Akyel, 2010a: 85; Akyel, 2010b: 3; Aslan, 2010: 69,70).

Avrupa Birliği Komisyonunda esas alınan kamu iç mali kontrol yaklaşımında iç kontrol sistemi; mali yönetim, kontrol, iç denetim ve merkezi uyumlaştırma unsurlarından meydana gelmekte olup (Gök ve Akar, 2014: 49), iç kontrol; idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynaklarını korunmasını, muhasebe kayıtlarının

doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür şeklinde tanımlanmıştır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına göre iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi şirketin verimliliğini arttıracak yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır (Aksoy, 2012: 290; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 105).

COSO tanımını baz alarak çok benzer bir iç kontrol tanımını da Amerikan Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu yapmıştır. Buna göre; iç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumak, yolsuzlukları ve yanlışlıkları önlemek ve bulmak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur (Aksoy, 2012: 295,296). İç kontrol, görev ve faaliyetlerin sürekli olarak devam ettiği dinamik ve tekrarlanan bir yapıdır ve işletmenin her kademesinde çalışan insanlar tarafından etkilenir (Türedi ve diğerleri, 2014: 153; Türedi ve diğerleri, 2015: 7). İç kontrol, yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışları olarak tanımlanabilir.

Treadway Komisyonu tarafından önerilen ve Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA) tarafından yayınlanan İç Kontrol Rehberine göre iç kontrol; faaliyet kontrolü, yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere birbirinden bağımsız üç ayrı elemandan oluşan geniş bir fonksiyondur (Uzay, 1999: 8).

İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasını, idari talimatlara uymasını, bilginin güvenilirliğini arttırmayı, etkililiği ve etkinliği teşvik etmeyi, varlıkların korunmasını, kural ve düzenlemelere uyumunun sürdürülmesini sağlar (Saltık, 2006: 19). İç kontrol, bir anlık bir durum ya da olay değil, kurumun süre giden faaliyetlerini yürüttüğü yöntemler serisidir, süreçtir (Yaman, 2008).

İç kontrol, örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan, mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan, kurum yönetiminin önemli bir parçasıdır (Özeren, 2002: 5; Güner, 2009: 187,188).

İç kontrol, tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler, bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. İç kontrol sistemi evrak kontrolünden ibaret olmayıp, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemdir (Akyel, 2010a: 85).

İç kontrol, bir kurumun amaçlarına ulaşması yolundaki risklere yönelik olarak gerekli önlemlerin alındığını temin etmeye yardımcı olan çeşitli politika ve prosedürlerden oluşur. İç kontrol idareyi hedeflerine ulaştırma amacını taşıyan, organizasyon, personel ve yönetim tarzı unsurlarını kapsayan bir sistemdir (Arslan, 2012: 128,129).

İç kontrol sistemi, sadece kontrol faaliyetlerini değil (Önen ve Özmen, 2011: 102,103), idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumluluklarını ve karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin tüm yöneticilerinin ve çalışanlarının tamamının rol alması gereken dinamik bir süreçtir (Topcu, 2013: 9). Bu nedenle, iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin zamanında alınması konularında üst yöneticilerin liderliği çok önemlidir. İç kontrol sistemi, hedefleri gerçekleştirebilmek için yönetici ve çalışan işbirliği ve katılımını öngörür (Tümer, 2010: 11-23).

İç kontrol sistemi zayıf olan kurumlar daha küçük, daha az verimli, daha karmaşık olma eğilimindedirler (Güner, 2010: 190). İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Üst yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması iç kontrol sistemini etkiler (Bozkurt, 2010: 133; Akyel, 2010a: 89).

Bu tanımlara göre; iç kontrol sistemi, bir kurumdaki yönetim ve personel tarafından uygulanan, kurum için önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasında ve misyonun gerçekleştirilmesinde; faaliyetlerin etkin ve verimli olmasında, mali raporların güvenilirliğinin ve yürürlükteki mevzuata uygunluğunun sağlanmasında, varlıkların korunmasında makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış, kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir denilebilir.

Makul Güvence için ise; iç kontrol sisteminin maliyetinin ondan elde edilen yararı aşmaması gerektiği (Tümer, 2010: 25) ya da belli maliyet, fayda ve risk koşulları altında tatmin edici güvenilirlik derecesi olduğu ya da çoğunluğun aynı konuda mutabık kaldığı tatmin edici güven düzeyi olduğu tanımları yapılabilir.

3.1.2.İç Kontrol Sisteminin Unsurları veya Bileşenleri

COSO tarafından belirlenen iç kontrol sisteminin unsurları/bileşenleri 5 başlık altında toplanmaktadır. Bunlar;

1) kontrol ortamı/çevresi (dürüstlük ve ahlaki değerler, uzmanlığın değerlendirilmesi, yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı, yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk verme yöntemleri, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları) (Demirbaş, 2005: 169),

2) risk değerlendirme/değerleme,

3) kontrol faaliyetleri/eylemleri (işlem ve faaliyetlerin uygun yetkilendirilmesi, görevlerin ayrımında yeterlilik, yeterli belgeler ve kayıtlar varlıklar ve kayıtlar üzerindeki fiziksel kontroller, bağımsız performans kontrolleri),

4) bilgi ve iletişim ile

5) sistemin izlenmesidir.

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Kontrol ortamı; güvenilirliği, dürüstlüğü, yetki ve sorumlulukları, kurumun organizasyon yapısını, yönetimin felsefesini, uygun politika oluşturmayı kapsar. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır (Doyrangöl, 2001: 50; Güner, 2009: 188; Güner, 2010: 191). Kontrol ortamı; kontrol faaliyetlerinin kalitesinin sağlanabilmesi için ön şart etkin bir kontrol ortamının oluşturulmasına yönelik alt yapı ve disiplin sağlanmasıdır (Kesik, 2005: 99). Bu da, dürüstlük ve meslek ahlakı, uzmanlığa önem verilmesi, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, organizasyon yapısı,

yöneticilerin iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu, görev ve yetki dağılımlarının belirlenmesi, çalışanların teşviki ve geliştirilmesi ile yasal düzenlemelerden oluşur (Türedi ve diğerleri, 2015: 7). Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyon yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar. Üst yönetimin tutum, davranış ve politikalarıdır (Arslan, 2012: 138).

Güçlü kontrol ortamı, faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırarak yönetsel başarıya; hata ve hileleri önleyerek de kurumsal bilgilerin doğruluğuna ve kurumsal şeffaflığa katkı sağlamaktadır (Güner, 2009: 188; Güner, 2010: 191). Etkin bir kontrol çevresi tüm çalışanların kendi sorumluluklarını ve yetkilerini kavradıkları ve etik davranmayı benimsedikleri zaman oluşabilir.

Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını en yükseğe çıkarmak üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır (Akyel, 2010a: 86). Risk değerlendirmesi; idarenin karşılaşması muhtemel iç ve dış risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınması suretiyle risklerin yönetilmesi konusunda bir çerçeve oluşturulmasıdır (Kesik, 2005: 99). Hedeflere göre risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, hile riskinin değerlendirilmesi, risklerde meydana gelebilecek değişimlerin izlenmesi, risk kapasitesinin belirlenmesi, risklere verilecek cevapların üretilmesi aşamalarından oluşur (Akyel, 2010a: 87). Her kurumun hedefleri ile bağlantılı iç ve dış kaynaklı risklerin tespiti yapılır. Risklerin değeri ve meydana gelme olasılığı hesaplanır. Bu risklere nasıl karşı konulabileceği araştırılır. Ancak değişen koşullara göre risklerin de değişiklik göstereceği unutulmamalı ve sürekli değişiklikleri takip ederek güncelleme yapılmalıdır.

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, idare tarafından gerçekleştirilir (Uzunay, 2007a: 4).

Risk değerlendirme; kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken karşılaşacağı tehlike ve risklerin nasıl yok edilebileceği veya fırsata çevrilebileceğine ilişkin çalışmaları ve hedeflere varma aşamasında oluşabilecek belirsizliklere karşı alınması gereken

önlemleri kapsar. Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için kurumsal amaç ve hedeflerin açık ve net olarak ortaya konulması gereklidir. Kurumsal hedef ve amaçlar idarelerin hazırlayacağı stratejik plan ve performans programında yer alan amaç ve hedefler olup, risk değerlendirmesi bu amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyecek olayların değerlendirilmesidir. Özetle, risk değerlendirmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ilişkin risklerin belirlenmesi, etkilerinin analiz edilmesi ve yönetilmesi şeklinde tezahür eder (Trakya Üniversitesi, 2009: 18).

Başka bir deyişle, kurumun amaç ve hedefleri belirli olması halinde, bu amaç ve hedeflerin başarılmasını engelleyecek olası riskler belirlenebilir ve yönetilebilir (Güner, 2009: 189).

İç kontroller riskleri azaltmaya yardımcı olur; ancak, risklerin tamamını ortadan kaldırmaz (Uzay, 2009: 98). Bu sebeple, yönetim; kurumun katlanabileceği risklerin neler olduğu ile miktarını nitel ve nicel olarak belirlemeli, riskleri bertaraf edebilecek veya tolere edebilecek imkan ve faaliyetleri tespit etmelidir.

Risk teşkil eden durumlara; yeni personel, yeni teknoloji, yeni bilgi işlem sistemi, geniş alana yayılmış kurumsal yapı, yeni yasal ve fiziki düzenlemeler, yeniden yapılanma örnek verilebilir.

İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirildiğinden sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (Anıl Keskin, 2009: 15; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Kontrol faaliyetleri; risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulan politika ve ilkelerdir (Kesik, 2005: 99). Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve uygulamaya konulması; teknoloji tabanlı genel kontrollerin uygulamaya konulması, politika ve süreçlerin geliştirilmesinden oluşur (Türedi ve diğerleri, 2015: 7,8). Kurumun amaçlarına ulaşmasında ortaya çıkacak riskleri karşılamak üzere izlenen politika ve prosedürlerdir. Bunlara örnek olarak; mesai takip çizelgeleri, envanter sayımları, hatalı düzenlenen belgelerin imha edilmesi verilebilir.

INTOSAI'ye göre başlıca kontrol faaliyetleri; yetki devri, onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, teyitler, mutabakatlar, gözetim, faaliyetler, süreçler ve eylemler ile ilgili süreçler, kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller, işgörme performansına yönelik incelemelerdir (Akyel, 2010a: 87).

Kurum yönetimi kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve vaktinde iletişim kurmaya ihtiyaç duyar (Akyel, 2010a: 88). COSO'ya göre bilgi ve iletişimin ilkeleri; bilginin değerlendirilmesi, işletme içi iletişim süreçleri, işletme dışı iletişim süreçleridir (Türedi ve diğerleri, 2015: 8). Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve hedeflere ulaşabilmek için kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Bunun sağlanabilmesi için iş ve işlemlerin kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması, raporlanması, bilginin uygun, güncel, doğru ve erişilebilir olması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin tasarımında, hangi bilgilerin, kime ya da kimlere, hangi formatta, ne şekilde raporlanacağı belirlenmelidir (Güner, 2009: 189). Kurum içi ve kurum dışı iletişimde başarıya ulaşılabilmesi için tüm çalışanların görev ve sorumlulukları tereddüte yer bırakmayacak şekilde açıkça belirlenmeli, organizasyon içi iletişim kanalları açık olmalı, iletişimdeki sınırlamalar ve engeller kaldırılmalı ve rahat bir iletişim ortamı sağlanmalıdır (Aksoy, 2008: 19). Böylelikle kamu yönetiminde, gerekli kurum içi ve kurum dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında iletişim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin yönetim ortamının oluşması sağlanır (Kesik, 2005: 99).

Bilginin; uygun, zamanında, güncel, doğru, erişilebilir olması ile birlikte bu bilgilerin aktarımını sağlayacak yatay ve dikey iletişimi de etkin kılmak gereklidir. Ayrıca, bilgi ve iletişim sisteminin devre dışı bırakılacak veya manipüle edilecek nitelikte olmamasına dikkat edilmelidir.

Ne kadar ayrıntılı ve özenli biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol sistemi hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından mutlak güvence sağlamamaktadır. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli olarak izlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir (Keskin, 2009: 18).

COSO'ya göre izleme; sürekli izleme faaliyetleri ve gerektiğinde tesis edilen izleme faaliyetleri (özel değerlendirmeler), eksikliklerin değerlendirilmesi ile ilgili birim ve kişilere iletilmesi ilkelerinden oluşur (Türedi ve diğerleri, 2015: 8). Karşılaştırmalar, hesapların mutabakatının sağlanması izleme faaliyetlerindedir.

İç kontrol sisteminin dinamik olması nedeniyle, idare karşı karşıya olduğu risklerle ve sorunlarla mücadele edebilecek yapıda ve esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla iç kontrol

sisteminin izlenmesi, iç kontrolün değişen şartlara uyumu konusunda güvence sağlar (Kesik, 2005: 99).

İç kontrol sisteminin değişen hedeflere, ortama, koşullara ve risklere ayak uydurabilmesi açısından iç kontrolü sürekli ve ayrıca periyodik olarak izlemek gereklidir (Akyel, 2010a: 88).

3.1.3.İç Kontrol Sistemi İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Worldcom, Enron, Parmalat ve Ahold gibi şirketlerde yaşanan skandallardan sonra ABD’de ve Avrupa Birliği ülkelerinde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına giderek daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Söz konusu skandallar sonrasında ABD’de kurumsal yönetimi zorunluluk haline getiren Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmıştır (Anıl Keskin, 2006: 31).

Görüldüğü üzere, iç kontrol sistemi; uluslararası mali alanda yaşanan birçok hileli durum, suistimal ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla ortaya çıkmış olup, farklı ülkelerde yaşanan sıkıntı ve skandallar sonrasında, iç kontrol sisteminin tanımlanması, raporlanması, oluşturulması, geliştirilmesi hususlarında farklı düzenlemeler yapılmıştır. Basel II, COBIT, Cadbury, COSO, CoCo, IFAC, IIA, INTOSAI, SOA, e-SAC, AICPA tarafından yapılan SAS55 (Statement on Auditing Standards No.55) ve SAS78 (Statement on Auditing Standards No.78), SysTrust, King Report, Vienot Report ve Turnbull Report gibi. Ancak bu tezde, önemlilik arz eden Sarbanes-Oxley Yasası, CoCo, COBIT ile kamu mali mevzuatımızda esas alınan COSO ve INTOSAI düzenlemelerine yer verilecektir.

3.1.3.1.COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler

COSO’dan önceki çalışmalarda iç kontrol sistemi genelde bağımsız denetim temel alınarak tanımlanmış ve bir anlamda kavramın sadece mali kontrol yönü ön plana çıkartılmıştır. Ancak zaman içerisinde ortaya çıkan gelişmeler kavramı; muhasebe kontrollerinin yanında personel eğitiminden istatistiki çözümlere, kalite kontrollerinden yönetici değerlendirilmesi gibi geleneksel muhasebe bilgileri dışında yer alan bilgileri de ölçen bir sistem haline dönüştürmüştür (Memiş ve Tüm, 2012: 99).

Hileli finansal raporlama üzerinde önemli yeri bulunan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting/The

Treadway Commission), iç kontrol kavramının yeni baştan düzenlenmesini öngörerek Sponsor Organizasyonlar Komitesini COSO'yu birer temsilci atamak suretiyle oluşturmuşsa da, bu komisyonu oluşturan kuruluşlardan tamamen bağımsız bir kuruluştur. COSO tarafından iç kontrol sistemine ilişkin yapılan önemli çalışmalardan birisi ABD'nin halka açık şirketlerinin 1987-1997 yılları arasındaki hileli finansal raporlarının analiz edildiği çalışmadır. Daha sonra 1992 yılında yayınlanan İç Kontrol ve Bütünleşik Çerçeve adlı rapor ve raporda önerilen iç kontrol sistemi modeli tüm dünyada kabul görmüştür (Toroslu, 2014: 51,52; Altuğ, 2006: 27). Rapor iç kontrolün temel kriterlerini ve iç denetim esaslarını içermektedir. Bu itibarla raporda iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin sağlanmasında iç denetim bölümü ve denetim komitesinin önemli bir işlevi olduğu belirtilerek sistemin etkinlik derecesini belirleyen unsurun denetçiler ile komite arasındaki haberleşme ve iletişim ağı olduğu kabul edilmiştir. İki grup arasında iyi bir iletişimin kurulması için gerekli çalışmaların yapılması önerilmiştir (Uyar, 2009: 20).

Amerika'da bağımsız meslek kuruluşları olan AAA, AICPA, FEI, IIA ve IMA'dan oluşan COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO'ya göre iç kontrol risklerin tespit edilmesi, işlemlerin düzenli, etik, ekonomik, etkin ve etkili şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumun sağlanması, kaynakların kayıp, kötü kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan ve bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreçtir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 101,107). COSO modeli, Avrupa Birliği ve INTOSAI tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. COSO'ya göre iç kontrolün amaçları; mevzuata uygunluk, faaliyetlerde etkinlik ve etkililik ile finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaktır.

COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. COSO 1992 yılından bu yana teknolojik gelişmeler ve işletmelerin kurumsallaşmaları neticesinde geliştirdiği iç kontrol modelini düzenli olarak güncellemektedir. Böylece ana ilkelere bağlı kalınarak güncellenen COSO iç kontrol modeli günümüzde iç kontrol yapıları için temel oluşturmaktadır. (Türedi ve diğerleri, 2014: 153) COSO günümüzde, sadece bir iç

kontrol sistemi değildir, hem iç kontrolü hem de kurumsal risk yönetimini kapsamaktadır (Uysal, 2010: 128).

3.1.3.2.Sarbanes-Oxley Yasası İle Yapılan Düzenlemeler

Sarbanes-Oxley Yasası, ABD’de meydana gelen Enron ve WorldCom gibi kamuoyunda çok tartışılan şirket skandalları sonrasında Paul Sarbanes ve Michael C.Oxley tarafından hazırlanmış ve Amerikan Senatosunda kabul edilerek 30/07/2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sarbanes-Oxley Yasasında, bağımsız denetimin yanı sıra iç kontrol ve iç denetim alanında da önemli düzenlemeler yer almaktadır. Yasanın iç kontrol ve iç sistemler açısından getirdiği en büyük yenilik denetim komitelerinin oluşturulması olmuştur.

Bu yasada da, iç kontrol sisteminin tasarımı ve uygulaması, yönetim kuruluna aittir. İşletme gerekliliklerine uygun olarak oluşturulan iç kontrol sistemi ve sistemin verimli bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendiren iç denetim fonksiyonunun, denetim komitelerinin oluşturulmasıyla birlikte değerlendirmeye tabi tutulması amaçlanmıştır. Komite tarafından hazırlanacak rapor neticesinde yönetim kurulu üyelerinin, iç sistemler ve aksayan yönleri hakkında güvenilir bilgiye sahip olmaları ve buna göre gerekli gördüğü önlemleri hızlı bir şekilde alarak uygulamaya koymaları sağlanacaktır (Toroslu, 2014: 55,56).

Yasanın temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları çok ciddi şekilde cezalandırmak yatmaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları öngörülmüştür (Anıl Keskin, 2006: 35).

İşletme hedeflerine varılabilmesi ve finansal raporlamanın doğruyu yansıtabilmesi yani gerçeği gösterebilmesi için iç kontrol sistemlerini oluşturarak etkin bir şekilde işletmeyi zorunlu kılan ve gerek işletme yöneticileri gerekse bağımsız dış denetçilere ciddi sorumluluk yükleme Sarbanes Oxley Yasasıyla getirilmiştir (Aksoy, 2012: 287).

Bu yasa ile, finansal raporların ayrıntılı ve analitik tablolar şeklinde düzenlenmesi, kısa zamanda farklı kaynaklardaki bilgilerin birleştirilmesi ve denetlenebilmeye müsait olması amaçlanmıştır.

3.1.3.3.COBİT Tarafından Yapılan Düzenlemeler

COBİT, ilk olarak 1996'da Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) tarafından yayımlanmıştır. Günümüzdeki başlıca yayımcısı Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tarafından 1998'de kurulan IT Governance Enstitüsüdür. COBİT; ISO Teknik Standartları, ISACA ve AB tarafından yayınlanan yönetim kanunları, COSO, AICPA, GAO (The US General Accounting Office) tarafından yayınlanan profesyonel iç kontrol ve denetim standartlarına göre biçimlendirilmiştir. Bu kaynaklar COBİT'in, organizasyona adapte edilen bilgi teknolojisinden bağımsız olmasını sağlarken aynı zamanda pratik, işletmenin ihtiyaçlarına cevap vermeye hazır halde olmasını da sağlar.

COBIT, yönetici özeti, çerçeve, kontrol amaçları, denetim ilkeleri ve yönetim ilkeleri olmak üzere 5 unsurdan oluşur. COBIT, ISACA (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği) tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmıştır. 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. Süreç değil kontrol esaslıdır. COBIT yöneticinin, kontrol gereksinimleri, teknik konular ve iş riskleri arasındaki boşluklarda köprü kurmasına yardımcı olan yönetim çatısı ve destekleyicisi araçlardır. COBIT, organizasyon genelinde bilgi teknolojisi kontrolü için saydam politika geliştirilmesine ve başarıyla uygulanmasına imkan vermektedir. COBIT iş süreç sahiplerinin bilgi sistem kontrol sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerini sağlayan bir çerçevedir.

COBIT kaynak dokümanlarını COSO ve SAC'dan sağlar. Kontrolün tanımını COSO'dan, bilgi teknolojisi kontrol amaçlarının tanımını SAC'dan alır.

Bilgi teknolojisi yönetim hedeflerini destekler, bilgi teknolojisi süreçlerinin tanımlanmasını sağlar, kontrol hedefleri üzerinde yoğunlaşılmasını sağlar, maliyet etkinliği olan bilgi teknolojisi hizmetlerinin sunulmasını sağlar, işletmenin iç ve dış denetçilerden daha iyi yararlanmasını sağlar, bilgi teknolojisi yönetimi ve bilgi teknolojisi kontrolleri için en iyi uygulama noktalarını belirler. Risk değerlendirmesi ve risk yönetimi için uygun bir çerçeve sağlar (Uzunay, 2007b: 3,4,17).

3.1.3.4.INTOSAI Tarafından Yapılan Düzenlemeler

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatı olup, 1953 yılında 34 ülkenin katılımıyla kurulmuştur. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince INTOSAI'ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kurumu veya yüksek denetim kuruluşu statüsünde olanlar üye olarak kabul edilmektedirler. 1965 yılından beri Sayıştay INTOSAI'nin üyesidir.

INTOSAI'nin amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak ve gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir. INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından iç kontrole ilişkin yayınlanan rehberin amacı ise; etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek, kamu denetçilerinin iç kontrole ilişkin rollerini ve sorumluluklarını açıklamak, iç kontrol uygulamalarını tanımlamak, etkili bir iç kontrolün oluşturulması için alınması gereken önlemler olup olmadığını araştırmak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaktır.

INTOSAI'nin COSO modelini esas alarak 2004 yılında kamu sektörü için kabul edilen Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberinde;

“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve aşağıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle kurumun misyonunun yerine getirilmesine yönelik makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bütüncü bir süreçtir. İç kontrol;

- Faaliyetlerin düzenli, ahlak kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde icra edilmesi,

- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi,

- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyulması,

- Kayıplara karşı kaynakların korunması” şeklinde tanımlanmıştır (Aslan, 2010: 70).

COSO modelindeki unsurları aynen kabul etmiş olup, yüksek denetim kurumları ve dış denetçilerin görevleri hakkında şöyle açıklamada bulunmuştur: Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar); iç kontrolün kamuda etkili biçimde tesisini özendirir ve destekler, Sayıştayların uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç

kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemde olduğundan Sayıştaylar bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler (Akyel, 2010b: 5). Dış denetçiler; bazı ÷lkelerde belirli kamu kuruluşlarını denetlerler. Dış denetçiler ve meslek kuruluşları iç kontrol hakkında öneri ve tavsiyelerde bulunurlar (Özeren, 2004: 1,13).

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından geliştirilen ISA'lara (International Standards on Auditing-Uluslararası Denetim Standartları) INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan Uygulama Notlarının eklenmesiyle ortaya çıkan nihai dokümanlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını (ISSAI) oluşturmakta ve böylece oluşturulan bu uluslar üstü yönetim ağıyla uluslararası denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasında önemli adımlar atılmış olmaktadır.

INTOSAI, iki tür mesleki standartı yayımlamıştır: Bunlar INTOSAI GOV (Guidance for Good Governance) yani İyi Yönetişim ile INTOSAI ISSAI yani Rehberlik/İyi Yönetim Rehberleridir.

ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu uluslararası toplumun ortak mesleki tecrübelerini ve genel kabul gören ilkelerini aktarmaktadır. Tüm ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, yukarıda anlatılan INTOSAI süreci çerçevesinde geliştirilmektedir. ISSAI, Yüksek Denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren uluslararası düzeyde kabul görmüş ve doğruluğu uygulamalar ile test edilmiş ISSAI'nin meslek standartlarıdır. ISSAI'nin özünün ve asıl amacının ne olduğunun iyi anlaşılması gerekmektedir. Öze inilmeden ve amacı anlaşılmadan, yüzeysel olarak tamamen şekilde kalan yaklaşımların kazandıracakı fazla bir şey bulunmamaktadır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının belli bir sistematığı ve olay örgüsü bulunmaktadır. Daha doğrusu kendi içinde kontrol ve düzenleme ve dengeleme sistemi bulunmaktadır. Bu sistemin iyi anlaşılması ve bozulmaması gerekmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, denetimlerin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre yapılacağını kabul etmiştir. Bu yüzden Türk Sayıştay mensuplarının, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını iyi bilmeleri ve doğru anlamaları gerekmektedir (ISSAI-I).

3.1.3.5.CoCo Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, 1995'te COSO modelini esas alarak Guidance on Control ismiyle COSO modeli ile aynı kapsamda olan yeni bir iç denetim düzenlemesi olan CoCo'yu geliştirmiştir. CoCo, kontrolü; kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak kabul etmiştir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 110).

CoCo kontrol rehberinde; iç kontrolün değerlendirilmesinde kullanmak için amaç, sorumluluk, izleme ve öğrenme, yeterlilik olmak üzere 4 başlık ve bu başlıklar dahilinde 20 kriter belirlenmiş olup; 20 kriterin, iç kontrolün herhangi bir bileşeninin değerlendirilmesinde kullanılabileceği ifade edilmiştir. Başlıklar altında 20 kriter şöyle özetlenebilir: Amaçta; kurumun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri yer alır. Amaçlar belirlenerek çalışanlara bildirilmeli, amaçlara ulaşmayı engelleyici içsel ve dışsal riskler tespit edilerek incelenmeli, risk yönetimini esas alan yöntemler belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve uygulanması sağlanmalı, amaçlara ulaşmayı sağlayacak planlar oluşturulmalıdır. Yeterlilik; çalışanların bilgi ve becerilerini yani sahip olmaları gereken niteliklerini içermektedir. Buna göre, tecrübe, bilgi, beceri, iletişim süreçleri, koordinasyon ve kontrol aktiviteleri yeterlilik bileşeninde yer alır (Kılınç, 2010: 62). CoCo'ya göre;

Bilgi, kurum değerlerine ulaşmayı sağlayacak şekilde olmalıdır. Çalışanlara görevlerini yerine getirebilecek oranda bilgi öğretilmeli, birimler tarafından alınan kararlar ve uygulamalar uyumlu olmalı, uyum sağlanmalıdır. Sorumlulukta, ahlaki değerlerin belirlenmesi, çalışanlara iletilmesi ve uygulanması yer alır. Amaçlarla uyumlu olacak şekilde yetkiler ve sorumlulukların tanımı yapılmalı, çalışanlar arasında karşılıklı güven ortamı oluşturulmalıdır.

İzleme ve öğrenme, performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün işlerliğinin değerlendirilmesini içerir. Bu kapsamda; iç ve dış çevre incelenmeli, hedefler ve sonuçlar karşılaştırılmalı, varsayımlar gözden geçirilmeli, geçerli olup olmadıkları kontrol edilmeli, kurumun amaçları değiştiğinde veya hatalar olduğu görüldüğünde bilgiler yeniden değerlendirilmeli, iş takip yöntemleri oluşturularak belirli aralıklarla sonuçları ilgililere bildirilmelidir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

3.1.4.İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Önemi

İç kontrol sisteminin planlandığı gibi uygulanması, sistemin etkinliğini ifade eder (Kepekçi, 1996: 62). İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen üç temel kıstas vardır:

- İç kontrol sistemi kapsamında belirlenen kontrol stratejileri, kontrolün gerektiği yerlere uygun olmalı ve ilgili riskle orantılı olarak oluşturulmalıdır. (Sistemin tasarımı)

- Sistemin gereklerine tüm yönetici ve çalışanlar tarafından özenle uyulmalı ve iş yükü ağır olduğunda dahi bu kontroller ihmal edilmemelidir. (Sistemin sürdürülebilirliği)

- Kontrollerin maliyeti elde edilen faydayı aşmamalıdır (Fayda maliyet dengesi) (Tümer, 2010: 31,32).

İç kontrol sisteminin istenmeyen bir durumu ortadan kaldırmasıyla elde edilecek faydanın o riski ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetten yüksek olması esastır (Erdoğan, 2009: 136).

İç kontrol, idarenin yönetim sorumluluğunda (Erüz ve Arcagök, 2006: 149) olup; idare, kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken iç kontrole ihtiyaç duymaktadır. İç kontrol sistemi, kurumun;

- yürürlükteki mevzuata ve yönetimin direktiflerine uyması,
- planlanmış çıktıları gerçekleştirilmesi,
- düzenli, verimli, etkili ve tutumlu faaliyetleri teşvik etmesi,
- yolsuzluğa, israfa, suistimale ve kötü yönetime karşı kaynaklarını koruması,
- organizasyonun hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunması,
- güvenilir finansal ve yönetim bilgileri üretip bunu sürdürmesi ve düzenli raporlar aracılığıyla bu verileri tarafsız biçimde açıklaması

hususlarında makul bir güvence sağlamasına katkıda bulunur (Özeren, 2002: 1).

Etkin çalışacak iç kontrol sisteminde dikkate alınması gereken ilkeler; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ve bağımsız mutabakatların yapılmasıdır (Güredin, 2007: 329).

Etkili bir iç kontrol sistemi idarenin faaliyetlerinde hataların önlenmesi, usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve düzeltilmesi açısından hayati bir önem arz etmektedir (Arslan, 2012:135). Kurumun herhangi bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu söz konusudur (Aksoy, 2008: 9; Akyel, 2010b:

4). Bu açıdan etkili iç kontrol sisteminin oluşturulması ve dolayısıyla idarenin hem verimli ve etkin çalışması hem de mevzuata uyumunun sağlanması için öncelikle iç kontrolün ne olduğunun anlaşılması ve iç kontrol faaliyetlerinin nelerden ibaret olduğunun bilinmesini gerektirmektedir (Arslan, 2012: 135). Etkin bir iç kontrol sistemi, yönetim tarafından stratejilerin öngördüğü politika ve hedeflere ulaşım için yönetim süreçleri ve sorumlulukların paylaşımının tasarımı ile başlar (Uzun, 2009: 60). Bu nedenle, yönetim; kontrol faaliyetlerini kurumun iç kontrol amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlamalı ve uygulamalıdır (Memiş ve Tüm, 2012: 146).

Etkili iç kontrol sistemi için; doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanların varlığı ile birlikte iç denetçilerin ve yüksek denetimin önemli rolleri bulunmaktadır (Akyel, 2010a: 89). İç kontrollerin yeterliliğinin gözetimi iç denetim faaliyeti ile gerçekleştirilir. İç kontrollerin yeterliliği için; riskler belirlenmeli ve belirlenen risklere göre kontrol faaliyetleri oluşturulmalı ya da mevcut kontroller iyileştirilmelidir. İş akış süreçleri gözden geçirilmeli, görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmelidir. Bilgi teknolojisi desteği sağlanmalı, mevcut bilgi teknoloji sistemlerinin güvenliği sağlanmalıdır. Kurum içi risk ve kontrol farkındalığının sağlanması için çalışmalar yapılmalıdır (Uzun, 2009: 61-65). INTOSAI'ye göre iç kontrol çalışanların davranışlarını etkilediği gibi çalışanlardan da etkilenir. İç 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. 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 personelinin sindirerek uygulamasıdır. Bir diğer zorluk ise, modern iş yaşamındaki koşulların karmaşık yapısı ve değişkenlik göstermesidir. Karmaşık yapı, ilgili yasaların, teknolojik gelişmelerin varlığını ifade eder (Kılınç, 2010: 48).

Etkin bir iç kontrol sistemi kurulamayan bir kurumda üst yöneticinin makul güvence sunamayacağından hareketle, yıllık faaliyet raporlarında üst yöneticinin vereceği güvence beyanı isabetli olmayacak, daha açık bir söylem ile üst yöneticinin vereceği güvence beyanı havada kalacaktır (Yaman, 2008). Dönemsel raporlamalar ve güvence beyanları kamu idareleri ve bunların yönetici ve çalışanları üzerindeki kamuoyu

denetiminin etkinliğini artıracak ayrıca, idarelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerini geliştirmelerine katkı sağlayacaktır (Candan, 2008: 12).

İç kontrolün kurulması ve geliştirilmesi sorumluluğu yöneticilere ait olup, iç kontrolün başarısından temel olarak yöneticiler sorumludur (Özer, 2010: 70). Ancak iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve gereken önlemlerin, gerektiği zamanda gecikilmeden alınması hususlarında üst yöneticiler dahil olmak üzere bütün yöneticiler ve çalışanların sorumlu olduğu da unutulmamalıdır.

Etkin şekilde işleyen iç kontrol sistemleri, performans bütçenin temel girdisi konumundaki performans ölçütlerinin belirlenmesinden performans ölçümü ve değerlendirmesine kadar birçok sürecin başarısında önem taşır. Çağdaş kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz parçası haline gelmiş olan iç kontrol, kamuda performans yönetim araçlarının yerleşmesi ve risk odaklı yaklaşımların kurumsallaşması yönünden temel zorunluluk teşkil etmektedir (Taner, 2011: 27).

Etkili ve etkin bir iç kontrol sistemi, yönetimin riskleri göz önünde bulundurmasını, kontrol unsurlarını riskin en çok olduğu alanlara veya birimlere yönlendirmesini ve bütün bunları yaparken de faaliyetler üzerinde yeterli kontrolü sağlamayı amaçlar. Bunun için iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi, iç denetime önem verilmesi, çalışanlarla görüşmeler yapılması, aksayan yönlerin tespit edilmesi ve en azından yılda bir defa iç kontrolün değerlendirilmesi ile iç kontrolde etkinlik sağlanabilecektir. İç kontrolün değerlendirilmesinde kamu sektörü denetçileri, kontrol süreçlerinin uygunsuzlukları önleyemeyeceği ya da oluşmuşsa tespit edemeyeceği riskini değerlendirirler ve kontrollere güvenip güvenemeyecekleri açısından test ederler (Altıntaş ve Türkyener, 2012: 276,277).

3.1.5.İç Kontrolün Özellikleri

COSO'ya göre iç kontrolün özellikleri şöyle sıralanmaktadır:

- İç kontrol bir süreçtir. Hedeflere ulaşmak için kullanılan araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım talimatnameler ve formlardan ibaret olmayıp, insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede teminat sağlayabilir. Fakat hiçbir zaman kesin güvence vermez.

- İç kontrolün amacı, tanımda verilen birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir (Güner, 2009: 188).

İç kontrol sisteminin kurum/kuruluşlar için tanımlayıcı özellikleri şöyledir:

- Tamamlayıcı bir süreçtir.

- Yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir.

- Kurum misyonunun peşinde olmayı gerektirir.

- Riskleri karşılamak için makul bir güvencedir.

- Hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır.

- İç kontrolün etkenliği ile ilgili sınırlar vardır. Hükümet politikası, hükümet programları, ekonomik koşullardaki değişimler gibi.

- Hedefler ile iç kontrol unsurlarının ilişkisi çok yoğundur (Tümer, 2010: 23; Akyel, 2010a: 86,90).

Kılınç'a göre iç kontrolün özellikleri (2010: 72,73);

- 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 kontrol, tek bir olay ya da faaliyet değil kurumun faaliyetleri içinde çalışan bir süreçtir. Bu nedenle de kurumun ayrılmaz bir parçasıdır.

- İç kontrolü çalıştıranlar tüm personeldir. Yönetim esas itibarıyla 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, kurum 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 kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilmekte ise de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturmaktadır (Akyel, 2010a: 86).

3.1.6.İç Kontrole İlişkin Kontrol Türleri

COSO ve diğer uluslararası iç kontrol standartlarına göre kontrol faaliyet türleri; Soft Kontroller-Hard Kontroller, Kurum Çapında Kontroller-Faaliyet Bazında Kontroller, Önleyici-Tespit Edici-Doğrulayıcı-Telafi Edici Kontroller, Yönetimsel Kontroller, Bilişim Teknolojileri Kontrolleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Soft kontroller, doğrudan bir kontrol faaliyetini işaret etmeyen, daha çok iş ve işlemler ile hard kontrollerin içerisinde faaliyette bulunduğu ortamı tanımlayan ve bu çalışma ortamı ile bu ortamın oluşmasına yardımcı olan veya etkileyen kontrol veya uygulamalardır. Örneğin, bir kurum içerisinde etik değerlere olan bağlılık, yönetim kurulundan başlayarak kurumun her kademesinde etik değerlere ve kurum kültürüne gösterilen saygı ve yüksek düzeydeki uyum kontrol aktivitelerinin etkinliğini önemli derecede etkileyecektir. Teşvik, ceza, uygulama, mesleki yeterlilik, yönetim kurulunun yeterliliği, yönetimin felsefesi, yönetim tarzı, denetim komitesinin etkinliği, organizasyon yapısı, yetki dağılımı, personel yönetim politikası ve uygulamaları da soft kontrollerdendir.

Hard kontroller, üst düzey gözden geçirmeler, birim veya fonksiyon yöneticilerinin doğrudan gerçekleştirdikleri faaliyetler, bilişim teknolojileri süreçleri, fiziksel kontroller, performans göstergeleri, görevlerin ayrılığı ilkesi, yetkilendirme ve onaylama prosedürleri, teyitler, mutabakatlar, gözden geçirme, gözetimdir.

Kurum çapındaki kontroller, kurumun çalışma ortamı ve organizasyonel çevresi ile ilgilidir.

Faaliyet bazlı kontroller, spesifik bir işlem sürecindeki risklerin azaltılmasına odaklanmışlardır. İşlem süreçlerinin istendiği veya düzenlendiği gibi çalışmasını amaçlayan kontrollerdir.

Önleyici kontroller, istenmeyen fiil ve durumların olmadan önlenmesine, istenmeyen bir sonucun gerçekleşmesinin engellenmesine veya caydırılmasına yönelik kontrollerdir. Hataları ve aksaklıkları önlemeye yarar. Güvenilir, bilgili ve tecrübeli personel çalıştırma, kurum kaynaklarının israf edilmesini önlemek için uygun yetkilendirme, uygun dokümantasyon, görevler ayrılığı, şifre ve kilit kullandırma, güvenlik personeli çalıştırma, vergi ödemelerinin ve yasal raporlamaların son gününün sistem tarafından hatırlatılması örnek olarak gösterilebilir.

Faaliyetler gerçekleşirken, hataların ve aksaklıkların neler olduğunu ortaya çıkaran kontroller ise belirleyici/tespit edici kontrollerdir. Diğer bir deyişle, tespit edici kontroller, istenmeyen olayların gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit eden, ortaya çıkaran kontrollerdir. Gerçekleşen rakamların gözden geçirilmesi veya birbirleri ile karşılaştırılması, bütçe, plan, performans göstergeleri, uygulama göstergeleri ile karşılaştırılması örnek olarak gösterilebilir.

Düzeltilici kontroller ise, istenmeyen fiil ve durumların gerçekleştikten sonra olması gereken doğru hale getirilmesini sağlayıcı kontrollerdir. Oluşan hataların ve aksaklıkların ortadan kaldırılmasına ya da düzeltilmesine yarar. Takip, yangın söndürücüler örnek verilebilir.

Doğrulamalı kontroller, istenmeyen bir olay veya sonucun oluşması ve tespit edilmesi halinde bu aksaklığın düzeltilmesi için uygulanan kontrollerdir. Ayrılan, tayin olan, terfi eden çalışanların yetkilerinin ve uygun olmayan yetki dağılımlarının sistem aracılığıyla yeniden tanımlanması örnek gösterilebilir.

Azaltıcı veya telafi edici kontroller, istenmeyen olayların olası zararlı etkilerini azaltan veya kısmen telafi etmeyi amaçlayan kontrollerdir. Bütçe sapmalarının izlenmesi, bütçe gerçekleştirmelerinin takibi örnek gösterilebilir.

Yönetimsel kontroller; kurumun organizasyon yapısı, politika ve prosedürler, personel uygulamaları, muhasebe uygulamaları, bütçeleme ve raporlamadır.

Bilişim teknolojileri kontrolleri; yazılım kontrolleri, donanım kontrolleri, veri güvenliği kontrolleri, bilişime ilişkin operasyonel kontroller, uygulamaya geçiş kontrolleri, yönetimsel kontroller, uygulama kontrolleri (kontrol toplamları, dağıtım kayıtlarının raporlanması, girdi kontrolleri)dir (Özbek a, 2012:533-550).

3.2.5018 Sayılı Yasaya Göre İç Kontrol

5018 sayılı Kanun, daha önce mali yapıda kendisini somut olarak göstermeyen mali saydamlık ilkesini hayata geçirmek; hesap verebilirliği daha etkin kılmak; bütçe sürecini ve denetimini strateji ve performansla donatmak; etkin bir iç kontrol sistemi sağlamak temelleri üzerine kurulmuştur (Saraç, 2005: 162).

Uluslararası standartlara uygun iç kontrol yapısının oluşturulması planlanarak kamu idarelerinin bütçe mekanizması üzerindeki insiyatiflerinin artırılması amaçlanmış ve

böylelikle iç kontrol kavramı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile hayatımıza girmiş bulunmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM’de 10/12/2003 günü kabul edilerek 24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olup; 5436 sayılı Kanunla değişikliklere uğrayarak uygulanabilirliği artırılmış ve yeniden tanımı yapılan iç kontrol sisteminin içeriği daha genişletilmiştir.

İç kontrol, bütçeye ve yürürlükteki mevzuata uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve doğruluğunun sağlanmasına ve mali bilgilerin kullanıma hazır halde bulundurulmasıyla yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkan veren kurumsal yapı, yöntem, işlem süreçleri ve araçlar bütünüdür (Uzunay, 2007a: 32; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 114).

5018 sayılı Kanunun beşinci kısmında yer alan iç kontrolün tanımı, amaçları ve unsurları; iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin mali olsun veya olmasın tüm iş ve işlemleri kapsadığını ve iç kontrolün bütün personel tarafından yerine getirilecek faaliyet olduğunu göstermektedir.

İç kontrol, her bir idarenin kendi bünyesinde bulunan strateji geliştirme birimleri ile gerçekleştirdikleri ön mali kontrolü, her harcama biriminin kendi bünyesinde yürüttüğü süreç kontrolünü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder (Mutluer ve diğerleri, 2011: 293).

İç kontrolün amaçları; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak olarak sıralanmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006: 152; Akyel, 2010a: 85).

Netice itibarıyla iç kontrolün amacının, kamu gelir ve giderleriyle varlık ve yükümlülüklerinin etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin mevzuat hükümlerine uygun olarak faaliyetlerini yürütmesi (Önen ve Özmen, 2011: 103), usulsüz ve yolsuz işlem ve eylemlerin önlenmesi, varlıkların uygunsuz kullanılması ile israfın önlenerek kamu varlıklarının korunması ve ilgililere düzenli ve zamanlı güvenilir bilgi üretilmesini amaçlayan faaliyetler bütünü olduğu söylenebilir (Özşahin, 2011: 47).

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde, kurumsal düzeydeki iç kontrol veya mali yönetim ve kontrol sistemi kamu idarelerinin ve kamusal aktörlerin (mali yönetim ve

kontrol sisteminin kurumsal düzeyde tasarlanması, oluşturulması, işletilmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi konusunda rol ve sorumlulukları bulunan siyasi ve bürokratik aktörler) hesap verme ve yönetim sorumluluklarının bir aracı olarak tasarlanmış ve konumlandırılmış bulunmaktadır. AB müktesebatı ve uygulamaları çerçevesinde yapısal bir model olarak tanımlanan Kamu Mali Yönetim Sistemi, mali yönetim ve kontrol, yönetsel hesap verebilirlik esasına dayanmaktadır. Doğal olarak bu anlamda iç kontrol yönetimin tüm karar, işlem ve kontrol mekanizmalarını kapsamaktadır (Özbek a, 2012: 523,524).

3.2.1.İç Kontrol Kavramı

“İç Kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” denilmek suretiyle 5018 sayılı Kanunun 55. maddesinde tanımlanmıştır.

İKÖMKUEY’in 6. maddesi gereğince, iç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin esas alınması ve iç kontrol faaliyetlerinin risk esaslı yürütülmesi gerekmektedir.

Aynı maddede, “Görev ve yetkileri çerçevesinde mali 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.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, iç kontrolün kamu idarelerinin mali işlem faaliyetlerine ilişkin bütün gelir, gider, kaynak, varlık ve sorumlulukların mevzuata ve kurallara uygun şekilde yerine getirilmesi amacıyla uygulanan mali yönetim, iç denetim, harcama öncesi ve sonrası kontrol faaliyetleri olduğu ile mali yönetim ve iç kontrol süreçlerinde Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün, iç denetim sürecinde ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yetkili olduğu belirlenmiştir.

3.2.2.İç Kontrolün Amaçları

Genel olarak iç kontrolün amaçları; finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırmak, düzenleme ve kurallara uyumunu sağlamaktır (Arslan, 2012: 130).

5018 sayılı Kanununun 56. maddesinde ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4. maddesinde “İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını

sağlamaktır.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bu madde de, COSO ve INTOSAI tarafından yapılan tanım ve amaçlara göre belirlenmiştir.

3.2.3. İç Kontrolün İlkeleri

KMYKK ve İKÖMKUEY gereğince, iç kontrol faaliyetlerinde mevzuata uygunluk, saydamlık, düzenlilik, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi ilkeler esas alınmakta olup; iç kontrolün temel ilkeleri, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6. maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.

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

3.2.4.İç Kontrol Standartları

İç kontrol standartları, kurumların iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır (Sümer, 2010: 71; Akpınar, 2011: 298). Bu standartlar ulaşılmak istenen hedefleri belirlemeye ve performans ölçümü yapmaya yardımcı olmaktadır (Erdoğan, 2009: 16). Bu bağlamda, kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, çeşitliliği, işlem hacmi, çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Kamu kaynakların yönetim ve kontrolü yasal düzenlemelerle yapıldığından bu uyumu sağlayacak ve düzenleyecek standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Kontrol sistemlerinin kullanabileceği standartlar, genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki grupta incelenebilir. Genel Standartlar; hedeflere ulaşılacağına dair makul güvence, yönetim ve çalışanların destekleyici tavrı, sistemde yer alanların yeterliliği ve dürüstlüğü, her bir faaliyet için kontrol hedefleri, yöneticilerin çıktıları sürekli izleyebileceği gözetim kontrolleridir. Ayrıntılı Standartlar ise; denetim, her türlü belgeyi kolayca elde etmeyi sağlayan belgeleme, işlemlerin ve olayların anında kaydedilmesi, işlemlerin önceden belirlenmiş kişilerce gerçekleştirilmesi, görevlerin dağıtılması, kaynak ve kayıtların kullanımının yetkili kişilerce gerçekleştirilmesi ve hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır (Saltık, 2007: 7).

INTOSAI'ye göre standartlar, genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

Genel Standartlar; dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri, kontrollerin gözetimi, makul (yeterli) güvence, destekleyici tutum olmak üzere beş başlık altında gruplandırılmıştır.

Ayrıntılı Standartlar ise;

- belgeleme,
 - iş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı,
 - iş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması,
 - gözetim,
 - kaynaklara, kayıtlara ulaşma ve sorumluluk
- olmak üzere yine beş başlık altında toplanmıştır.

AB iç kontrol standartları, COSO iç kontrol modelinin beş bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözetim başlıkları altında 24 adet standarttan oluşmaktadır (Acar ve Akçakanat, 2012: 2). Bunlar; ahlak kuralları ve dürüstlük, misyon, rol ve görevler, personel yetkinliği, personel performansı, hassas görevler, yetki verme, hedef belirleme, çok yıllık programlama, yıllık yönetim planı, hedeflere ilişkin performansın izlenmesi, risk analizi ve yönetimi, yeterli yönetim bilgisi, evrak kayıt dosyalama sistemleri, hataları raporlama, yöntemlerin belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, gözetim, istisnaları kaydetme, faaliyetlerin sürekliliği, iç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi, denetim raporları, iç denetim yeterliliği, değerlendirme, iç kontrolün yıllık gözden geçirilmesidir.

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin görev ve yetkileri çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir. Buna göre, Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığına bağlı Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından belirlenmiştir (Sümer, 2010: 72).

Bu kapsamda; MB tarafından hazırlanan ve 26/12/2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”nde iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere 5 bileşen altında kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Bunlar ana başlıklar halinde şöyledir:

1.Kontrol Ortamı Standartları

Standart: 1.Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart: 2.Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

Standart: 3.Personelin yeterliliği ve performansı

Standart: 4.Yetki Devri

2.Risk Değerlendirme Standartları

Standart: 5.Planlama ve Programlama

Standart: 6.Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

3.Kontrol Faaliyetleri Standartları

Standart: 7.Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8.Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

Standart: 9.Görevler ayrılığı

Standart:10.Hiyerarşik kontroller

Standart:11.Faaliyetlerin sürekliliği

Standart:12.Bilgi sistemleri kontrolleri

4.Bilgi ve İletişim Standartları

Standart:13.Bilgi ve iletişim

Standart:14.Raporlama

Standart:15.Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart:16.Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

5.İzleme Standartları

Standart:17.İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart:18.İç denetim

Tebliğde, kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kuralları gösterilmekte ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların tespit edilmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması ile ilgili çalışmaları yürütmeleri belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 55, 56, 57 ve 58. maddelerine dayanılarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği hazırlanmıştır. Bu esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5. maddesinde, 5018 sayılı Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerin, görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirleyebileceği ayrıca belirtilmiştir.

Kontrol ortamının özellikleri ilgili mevzuatta şu şekildedir:

- Kuruluşların yöneticilerinin ve çalışanların iç kontrole ilişkin bakış açıları pozitif olmalıdır.

- Yönetici ve çalışanlar etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmalıdır.

- Kontrol ortamında performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Kuruluşun örgütsel yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi zorunludur.

İç kontrolü belirleyen uluslararası standart ve uygulamalarda; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, uzmanlık ve yeterlilik ilkesine önem verilmesi, yönetim anlayışı, örgüt yapısı, yetkilerin ve sorumlulukların paylaşımı, yetki devri, personel yönetim politikaları, gözetim, izleme yetkisi olan merkezi kuruluşlarla ilişkiler, bütçe sistemi, yönetim raporlama sistemi, muhasebe ve finansal kontrol süreçleri, kontrol ortamında olmazsa olmaz koşullar olarak belirtilmektedir (Özer, 2010: 76,77). Etkin ve verimli iç kontrol sistemi için bu alanlar doğru şekilde yönetilmelidir. Çünkü, kontrol ortamı iç kontrolün diğer bileşenlerine temel oluşturmaktadır.

Kontrol faaliyetleri, risklerin yönetilmesi, ortadan kaldırılması ve/veya riskleri elimine edici önlemlerin alınmasına yönelik faaliyet, politika ve prosedürlerdir. Diğer bir ifade ile, kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve yordamların uygulanmasıdır (Altıntaş ve Türkyener, 2012: 284,285). Mali kontroller, muhasebe kontrolleri, idari kontroller, onaylar, yetkilendirmeler, performans denetimi, varlıkların güvence altına alınması, varlık kontrolleri, kayıt ve bilgilerin muhafazasıdır. Kontrol faaliyetlerinde de, risk ihtimali bulunmaktadır. Bunu kontrol riski olarak adlandırabiliriz. Kontrol riski; mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığıdır (Altıntaş ve Türkyener, 2012: 296). Eğer amaç ve hedeften sapma olmuşsa ya da gerçekleşmemişse kontrol faaliyetleri yerine getirilememiş anlamı taşır ve kontrol riski yüksek demektir.

Bilgi ve iletişim, uygun bilginin belirlenip, toplanarak kişilerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekilde ve zamanda ilgili taraflara iletilmesini kapsar. Etkin iletişim, bilgilerin yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı ve yatay akışına olanak verecek kadar geniş kapsamlı olmalıdır.

Risk değerlendirmesi yapılmadan önce kuruluşun faaliyetler bazında amaçlarını belirlemesi gerekmektedir. Risk değerlendirmesi, kuruluşun belirlediği amaçlara

ulaşmasıyla ilgili risklerin tanımlanarak ve analiz edilerek yönetimin izleyeceği risk yönetim aşamalarının belirlenmesini sağlayan süreçtir (Erdoğan, 2009: 29). Yani stratejik plan ve performans programları hazırlama risk değerlendirme dahilinde bulunmaktadır.

Gözetim, iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve verimliliğinin yani performansının değerlendirilmesine yöneliktir. Çünkü, iç kontrol sistemleri zaman içerisinde dış etkenlerin değişmesi, alınan yeni personeller, yeni sistemler, usuller ve diğer unsurlar nedeniyle etkinliğini yitirebilir (Alikadıoğulları, 2011: 57).

3.2.5.İç Kontrol Sisteminin İşleyişi

5018 sayılı Kanununun 57. maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi, “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” şeklinde açıklanmıştır. Bu maddede ayrıca, yönetimin sorumluluğuna ve iç kontrole mali süreç yönünden değinilmektedir.

Yönetmelik ekinde yer alan üst yöneticiler tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanı ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan mali hizmetler birim yöneticisinin beyanı idare faaliyet raporlarına; yine yönetmelik ekinde yer alan iç kontrol güvence beyanı ise harcama yetkilisi tarafından imzalanarak birim faaliyet raporlarına eklenir. Güvence beyanları, sorumlunun yetkisi dahilinde; raporda yer alan bilgilerin doğru, tam ve güvenilir olduğunu, raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların rasyonel bir şekilde kullanıldığını, iç kontrol sisteminin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını, raporda raporlanmayan idarenin menfaatlerine zarar veren herhangi bir husus hakkında bilgisi olmadığını ifade eden açıklamalardır (Arslan, 2012: 115).

3.2.6.İç Kontrolle İlgili Birimler ve Sorumlular

KMYKK ile, harcamaların gerçekleştirilmesinde işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğinin artırılması için, ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmış ve bu çerçevede mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Harcamacı birimlerde sistemin uygulanması için gerekli olan ve iyi işleyen bir yapının oluşturulmasına yönelik olarak idarelerin bünyesinde strateji geliştirme birimlerinin kurulması ve teşkilat yapılarında gerekli değişikliklerin yapılmasına dair düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol birimlerinin; harcama birimleri, muhasebe, mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetim olduğunu belirlemiştir. Bu itibarla göre, iç kontrol sisteminde görevliler; üst yönetici, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, muhasebe yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileridir (Acar ve Akçakanat, 2012b: 30).

5018 sayılı Kanundan, müsteşarlık makamının iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetim altında bulundurulmasından, harcama yetkililerinin görev ve yetki alanları çerçevesinde idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden, strateji geliştirme birimlerinin iç kontrol sisteminin kurulması ve standartların uygulanması çalışmalarının koordinasyonu ile rehberliğinden ve ön mali kontrol hizmetlerinden, iç denetim biriminin kurulmuş iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi ve güncel mevzuata uygun ve sağlıklı çalışmasının denetlenmesinden sorumlu oldukları anlaşılmaktadır (Tümer, 2010: 13).

Yeterli ve etkili işleyen iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesine ilişkin sorumluluk kamu idarelerinin üst yöneticileri, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, yöneticileri, muhasebe yetkililerine yüklenmiştir (Özbek a, 2012: 527). Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri dahilinde sorumludurlar (Başaran ve diğerleri, 2010: 993).

İKÖMKUEY'de, iç kontrol faaliyetlerinin idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği, iç kontrole ilişkin sorumluluğun, işlem sürecinde yer alan

bütün görevlileri kapsayacağı belirtilmekle beraber 8. maddesinde, iç kontrolle ilgili yetki ve sorumluluklar şöyle düzenlenmiştir:

- Üst Yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

- İdarelerin mali hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön mali kontrol faaliyetini yürütür.

- Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

- Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

- Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

- İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tabi tutulur ve gerekli önlemler alınır.

3.2.6.1.Üst Yönetici

5018 sayılı Kanununun 11. maddesinde, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.

Üst yönetici, Milli Savunma Bakanlığında bakan, diğer bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, belediyelerde belediye başkanıdır. Üst yönetici 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve yetkilerin yerine getirilmesinden bakana, mahalli idarelerde meclislerine karşı sorumludur. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumluluklarındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötü kullanımın önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden, iç kontrol sisteminin kurulmasından ve gözetilmesinden sorumludur. Üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiş bulunmaktadır. Üst yöneticiler bu görev ve sorumluluklarını 5018 sayılı Kanunun 11. maddesi gereğince, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri söz konusu sorumlulukların gereği olarak, her yıl, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenleyerek birim ve idare faaliyet raporlarına eklerler.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelikte ise, iç kontrol güvence beyanını da içeren birim faaliyet raporlarının harcama birimleri tarafından üst yöneticiye sunulacağı, üst yöneticinin harcama birimlerinin faaliyetlerini izleyebilmek için harcama yetkililerinden üç veya altı aylık birim faaliyet raporları isteyebileceği belirtilmiştir.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanun ile harcama süreci dışına çıkarılan üst yöneticilerin mali açıdan sorumlu tutulmaları mümkün olmamakta, ancak hukuka uygun olmayan mali işlemlerden dolayı idarelerinin en üst yöneticisi olmalarından dolayı idari açıdan sorumlulukları söz konusu olabilmektedir. Harcama sürecinin dışına çıkarılan üst yöneticilerin bazı istisnalar hariç (Kanunun 27. ve 28. maddeleri gibi) mali süreçte gözetim ve izleme yükümlülükleri bulunmaktadır (Bozkurt, 2009: 37).

3.2.6.2. Strateji Geliştirme Birimi

5018 sayılı Yasanın 60. maddesinde strateji geliştirme biriminin görevleri sayılmıştır. Hesap verme sorumluluğu strateji geliştirme birim yöneticisine ait olup; harcama yetkilileri gibi üst yöneticiye karşı sorumludurlar.

5018 sayılı Kanununun 60. maddesine dayanılarak hazırlanan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 28. maddesinde, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak, ön mali kontrol görevini yürütmek, amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek strateji geliştirme birimlerinin görevlerinden sayılmıştır.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde,

“a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak.

b) İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek.

c) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak.

d) İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.

e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek.

f) İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek.

g) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

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

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

j) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

k) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

l) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

m) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

n) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

o) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

p) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

r) Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

s) Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek.

t) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak; üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli hazırlıkları yapmak.

u) Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmak.”

strateji geliştirme birimlerinin görevleri olarak sayılmış olup, bu görevlerin aşağıdaki fonksiyonlar kapsamında yürütüleceği aynı yönetmeliğin 4. maddesinde belirtilmiştir.

Bu fonksiyonlar,

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) Mali hizmetler.

- 1) Bütçe ve performans programı.
- 2) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama.
- 3) İç kontroldür.

İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonlar alt birimler tarafından yürütülür. Bu fonksiyonlar birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütülebilir. Ancak, malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesi zorunludur. Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde, muhasebe yetkililiği görevi, strateji geliştirme biriminin muhasebe-kesin hesap ve raporlama fonksiyonunu yürüten alt birim yöneticisi tarafından yerine getirilir.

Mali hizmetler yöneticisi (strateji geliştirme müdürü), yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli çalışmaları yapar. Mali hizmetler yöneticisinin, beyanını düzenleyerek idare faaliyet raporuna ekler. Yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamını, personelin eğitimini ve yetiştirilmelerini sağlayacak çalışmalar yapar. İç kontrol alanında üst yönetici ve harcama yetkililerine danışmanlık yapma ve bilgilendirme faaliyetini yürütür. İç denetçi raporunu, idarenin görüşleri ve cevaplarıyla birlikte rapor özetini de ekleyerek iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar (Başaran ve diğerleri, 2010: 997).

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 28. maddesine göre, strateji geliştirme birimlerinin iç kontrolle ilgili görevleri özetlenecek olursa; iç kontrol sistemlerini kurmak, iç kontrol standartlarını uygulamak ve geliştirmek konularında çalışmalar yapmak, çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunmak, 5018 sayılı Kanuna ve belirlenen standartlara aykırı olmamak şartıyla idarece gerekli görülen her türlü yöntem, süreç ve özellikle işlemlere ilişkin standartları hazırlamak ve üst yöneticinin onayına sunmaktır.

5018 sayılı Kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı Kanununun 15. maddesinde, mali hizmetler birimine verilen görevlerin strateji geliştirme daire başkanlıkları tarafından yerine getirilmesi öngörülmektedir.

3.2.6.3. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilisi, genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanlığınca, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanır. Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir.

Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları 5018 sayılı Kanunun 61. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerinden oluşmaktadır.

Muhasebe hizmeti kapsamındaki işlemler muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmekte olup, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur (Uludüz, 2008: 102). 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında yani harcama sürecinin sonunda, ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile ilgili sorumlulukları mevcuttur (Acar ve Akçakanat, 2012b: 31). Buna göre muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında ilgili belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tam olup olmadığını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür. Hata veya

eksiklik bulunması halinde ödemeye zorlanamaz.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz ve yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması durumunda ödeme yapamaz. Ayrıca muhasebe yetkilileri belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgelerini, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçelerini belirterek harcama yetkilisine yazılı olarak gönderir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri yapmış oldukları işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundururlar.

Muhasebe yetkililerinin bir takım sorumlulukları mevcuttur. Muhasebe yetkilileri, 34. maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile aynı maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludurlar. Muhasebe yetkililerinin ilgili maddeye göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Muhasebe yetkilisinin bazı işleri muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından muhasebe yetkilisi adına yerine getirilebilir. Muhasebe yetkilisi mutemedi muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkilidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri yaptıkları işlerden dolayı doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludurlar.

3.2.6.4. Mali Hizmetler Birimi

Mali hizmetler birimi iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi, ön mali kontrol faaliyetlerini yürütme çalışmalarını yapar (Acar ve Akçakanat, 2012b: 31).

Mali hizmetler birimi yöneticilerine de, üst yöneticiler ve harcama yetkililerince düzenlenen iç kontrol güvence beyanına benzer şekilde güvence beyanı verme sorumluluğu yüklenmiştir. Buna göre, iç kontrol süreçlerinin işletildiği, izlendiği ve gerekli tedbirlerin alınması için üst yöneticinin bilgilendirildiği konularda bir güvence beyanı düzenlemekle yükümlüdürler (İç Kontrol Bülteni, 2008/1).

5018 sayılı Kanununun 60. maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri şöyle sıralanmıştır:

- a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
- b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,

- d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
- e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,
- f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,
- h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,
- i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
- j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,
- k) Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,
- l) Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,
- m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,
- n) Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak olarak düzenlenmiştir.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde sayılan mali hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülecek görevler şunlardır:

- a) Bütçe ve performans programı;
 - 1) Performans programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak,
 - 2) Bütçeyi hazırlamak,
 - 3) Ayrıntılı harcama veya finansman programını hazırlamak,
 - 4) Bütçe işlemlerini gerçekleştirmek ve kayıtlarını tutmak,
 - 5) Ödenek gönderme belgesi düzenlemek,
 - 6) Gelirlerin tahakkuku ile gelir ve alacakların takip işlemlerini yürütmek,
 - 7) Yatırım programı hazırlıklarının koordinasyonunu sağlamak, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,

8) Bütçe uygulama sonuçlarını raporlamak; sorunları önleyici ve etkililiği artırıcı tedbirler üretmek,

9) İdare faaliyetlerinin stratejik plan, performans programı ve bütçeye uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

b) Muhasebe, kesin hesap ve raporlama;

1) Genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,

2) Bütçe kesin hesabını hazırlamak,

3) Mal yönetim dönemine ilişkin icmal cetvellerini hazırlamak,

4) Mali istatistikleri hazırlamak.

c) İç kontrol;

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

2) İdarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlamak,

3) Ön mali kontrol görevini yürütmek,

4) Amaçlar ile sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirler önermek.

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

Strateji Geliştirme Birimlerince gerçekleştirilen ön mali kontrol; ön mali kontrole ilgili mali karar ve işlemlerin kontrolünden ve mali karar ve işlemlerin uygun bulunup bulunmadığı hususlarında görüş verilmesinden oluşur.

Harcama birimi tarafından görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, hem ödeme emri belgesini düzenlerler hem de ödeme emri ve diğer ekli belgelerde ön mali kontrolü yaparlar. Bu aşamada, ilgili mevzuata uygun olup olmadığına da dikkat ederler. Yapılan ön mali kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşüp imzalayarak harcama yetkilisine sunarlar. Harcama yetkilisi de gerçekleştirme görevlisinden gelen ödeme emri belgesini kontrol ederek imzalar ve mali hizmetler birimine gönderir (İKÖMKUEY, 12. madde).

Gerçekleştirme görevlilerince ön mali kontrole tabi tutulan ve harcama yetkilisince uygun görülen mali karar ve işlemler, mali hizmetler birimi tarafından ayrıca incelenir.

Bunların uygun görülmesi halinde dayanak belgenin üzerine “*Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür*” şerhi düşülür veya yazılı görüş bildirilir. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi durumunda ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir (İKÖMKUEY, 13. madde).

Mali hizmetler birimince, yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu görüş yazısında, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediğinin, uygun görülmemişse nedenlerinin açıkça belirtilmesi gerekir (İKÖMKUEY, 13. madde).

Mevzuat bakımından bazı eksiklikleri bulunan, fakat düzeltilmesi mümkün olan bazı mali karar ve işlemler “bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek suretiyle” bunların düzeltilmesi kaydıyla uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş de verilebilir (İKÖMKUEY, 13. madde).

Mali hizmetler birimi tarafından görüş bildirilmesinin hem önleyici hem de danışma niteliği olduğu söylenebilir. Zira mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrol sonucunda olumsuz görüş bildirmesi ve harcama yetkilisinin bu harcamayı yapmaktan kaçınmasıyla önleme niteliği gerçekleşmiş olur. Buna mukabil mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrol sonucunda yapılacak harcamaya uygun görüş bildirmesi ise danışma niteliğini gösterir (İKÖMKUEY, 11. madde).

5018 sayılı Kanununun 60. maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri sayılmıştır. Söz konusu maddenin (d) bendinde “bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak”, (l) bendinde “ön mali kontrol faaliyetini yürütmek”, (m) bendinde ise, “iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak” ile ilgili olarak mali hizmetler birimi görevlendirilmiştir. Buna göre; mali hizmetler biriminin idarede kamu kaynaklarının verimli ve etkili kullanımı, usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, hesap verme sorumluluğunun sağlanması gibi önemli görevleri bulunmaktadır. Bu görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla, 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda değişiklik yapılmış ve idarelerde, strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

3.2.6.5.Harcama Yetkilileri

Bütçede ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi verilen birim harcama birimi, bu birimin en üst yöneticisi ise harcama yetkilisidir. 5018 sayılı Kanununun 31. maddesinde, “Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir....Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.” 32. maddesinde, “Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerde sorumludur.” denilmek suretiyle görev ve yetki alanları çerçevesinde idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumlu oldukları belirtilmiştir.

İç kontrolle ilgili olarak; iş ve işlemlere yönelik süreç akış şemaları hazırlanmasından, görev dağılımı çizelgesinin düzenlenmesinden, görevlerin bilgili ve yeterli personel tarafından yürütülmesinden, uygun iletişim ağı, kontrol listeleri ve kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulmasından, risk değerlendirmesi yapılmasından, kontrol prosedürlerinin belirlenmesinden ve kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumludur. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilisi, giderlerin gerçekleşebilmesi için ödeme emri belgesini imzalar.

Harcama yetkilisi ihale mevzuatına göre aynı zamanda ihale yetkilisidir. Verilen yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komite kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul, komite veya komisyona aittir (Bozkurt, 2009: 37).

Harcama yetkilileri, iç denetçinin raporuna cevap verir ve raporda belirtilen hususların gereğini yerine getirirler. Bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenler ve birim faaliyet raporuna eklerler. Birim faaliyet raporları, üst yöneticiler

tarafından hazırlanacak idare faaliyet raporunun düzenlenmesinde dikkate alınır. Yani, üst yönetici, faaliyet raporunu birim faaliyet raporlarını göz önüne alarak düzenler.

3.2.6.6.Gerçekleştirme Görevlileri

5018 sayılı Kanuna göre, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Buna göre, gerçekleştirme görevlileri bütçe giderine konu olan iş, mal veya hizmetin alındığının veya gerçekleştirildiğinin tespiti sürecinde görev almaktadır. Bu çerçevede, mal veya hizmet alınması, işin yaptırılması konusunda harcama yetkilileri tarafından görevlendirilen kişiler, gerçekleştirme görevlileridir. Ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparak, ödeme emri belgesi üzerine “kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhini düşüp imzalayacaklardır (Bozkurt, 2009: 38). Ödeme emri belgesi ve eki belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan sorumludurlar.

3.2.6.7.Mali Yönetim ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Mali yönetim ve iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yürütülür (Memiş ve Güner, 2011: 158; Altıntaş ve Türkyener, 2012: 188). Merkezi Uyumlaştırma Birimi; standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarını hazırlama, uyumlaştırma, geliştirme ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını yerine getirmektedir (Arcagök ve Erüz, 2006: 147; Acar ve Akçakanat, 2012b: 27).

Merkezi Uyumlaştırma Birimi, mali yönetim, kontrol ve iç denetim hakkında yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslararası kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayanan iç kontrol ve denetim yöntemlerinin geliştirilmesinden sorumludur (Uzunay, 2007a: 6).

İç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesi esastır. Bu bağlamda, iç kontrol merkezi uyumlaştırma fonksiyonu gereğince MB Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı Merkezi Uyumlaştırma Birimi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 9. maddesinde belirtilen;

- a) İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler,
- b) Ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön mali kontrole tabi karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler,
- c) İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir,
- d) İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler,
- e) İç kontrol ve ön mali kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi olarak sistemlerin işleyişini izler,
- f) İdarelerin mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler,
- g) Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar,
- h) İç kontrol ile mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar. Hazırladığı değerlendirme raporunu Maliye Bakanlığı üst yöneticisi ile Maliye Bakanına sunar.

3.3.İç Kontrol Sistemine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

İç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik olmak üzere yapılan mevzuat, yayın ve program düzenlemeleri şöyle sıralanabilir:

IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin

Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 sayılı Kanun
Hükmündeki Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun
657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde
Kararname
Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında
Yönetmelik
Elektronik İmza Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında
Yönetmelik
Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında
Yönetmelik
Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik
Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
Kamu İdarelerince Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
Standart Dosya Planına İlişkin Başbakanlık Genelgesi
Kamu Kurumları İnternet Sitesi Kılavuzuna İlişkin Başbakanlık Genelgesi
Kamu Mali Yönetiminde Değişim Çalışmaları Hakkında Başbakanlık Genelgesi
Kamu İç Denetim Standartları
İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol
İşlemleri Yönergesi
İç Kontrol Genelgeleri
Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi (e-bütçe)
Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)
Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)
Milli Emlak Otomasyon Projesi II (MEOP II)
Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü Bilişim Sistemi (BBS)

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü (BAHUM) Bilgi Portalı
Merkez Erişimli Taşra Otomasyon Programı (METOP)
Personel Otomasyon Projesi (PEROP)
Hukuk Bilişim Sistemi (HBS)
Saymanlık Otomasyon Sistemi (Say2000i)
Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS)
Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS)
Harcama Yönetim Sistemi (HYS)
Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi (ebys)
Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP)
Mali Suçları Araştırma Kuruluna Şüpheli İşlem Bildirme Sistemi (EMİS.ONLINE)
Strateji Geliştirme Başkanlığı Otomasyon Programı (SGB.net)
T.C. Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi
Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi
Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı
Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi

BÖLÜM 4: İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BÜTÇE KONTROL MEKANİZMASINA ETKİSİ: KAMU KURUMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA, MALİYE BAKANLIĞI VE DEFTERDARLIKLAR ÖRNEĞİ

4.1.Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklarda Bütçe Kontrolü ve İç Kontrol Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Kesin hesap kanunu” başlığını taşıyan 42. maddesinde; “...Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir... Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir...” hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler uyarınca Maliye Bakanlığınca hazırlanan “Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 26/04/2006 tarihli ve 26150 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerinin sorumluluğu, bu Yönetmeliğin “Kesin hesap cetvellerinin hazırlanması ve gönderilmesi” başlıklı 5. maddesinde düzenlenmiş olup, bu maddede;

“Kesin hesap cetvel ve belgeleri, strateji geliştirme birimi tarafından bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanır.

Genel ve özel bütçeli kurumlarda cetvel ve belgeler, izleyen mali yılın Mayıs ayının onbeşine kadar ilgili bakan ve üst yönetici tarafından imzalanmış olarak dört nüsha halinde Bakanlığa gönderilir. Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı ve Sayıştayın bütçesi ile ilgili olarak düzenlenecek kesin hesap cetvellerinin bir örneği aynı süre içerisinde, kesin hesap kanun tasarısına eklenmek üzere Bakanlığa gönderilir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise, izleyen mali yılın Mayıs ayının onbeşine kadar bir örneğini doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına, bir örneğini Sayıştay Başkanlığına ve bir örneğini de merkezi yönetim kesin hesabına eklenmek üzere Bakanlığa gönderirler.

Genel bütçeli idareler bütçe gelirleri kesin hesap cetveli de aynı süre içinde

Bakanlıkça hazırlanır.

Devlet borçları ve hazine garantilerine ilişkin cetveller Hazine Müsteşarlığınca düzenlenir ve kesin hesap kanun tasarısı ekine bağlanmak üzere en geç Haziran ayının onbeşine kadar Bakanlığa gönderilir...” denilmektedir.

Buna göre; merkezi yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri, hazırlanan kesin hesap cetvellerini Maliye Bakanlığına, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise ayrıca Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına ve Sayıştay Başkanlığına göndermekle sorumludurlar.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Maliye Bakanlığının sorumluluğu düzenlenmiştir.

Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Kesin hesap kanunu tasarısının hazırlanması” başlıklı 30. maddesinde;

“(1) Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden gelen kesin hesap cetvelleri Bakanlıkça (Maliye Bakanlığı) konsolide edilerek kesin hesap kanunu tasarısı hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısının ekinde;

- a) Genel kesin mizan,
 - b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,
 - c) Karşılaştırmalı bütçe gelirleri kesin hesap cetveli,
 - ç) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,
 - d) Karşılaştırmalı bütçe giderleri kesin hesap cetveli,
 - e) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,
 - f) Devlet iç ve dış borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller ve açıklaması,
 - g) Yıl içinde silinen kamu alacakları cetveli,
 - ğ) Kesinleşen Sayıştay ilamları uygulama sonuçları cetveli,
 - h) Mal yönetimi hesabı icmal cetvelleri,
 - ı) Bakanlıkça gerekli görülen diğer belgeler
- yer alır.

(2) Hazırlanan kanun tasarısı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte, izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmak üzere

Başbakanlığa ve bir örneği de Sayıştay Başkanlığına gönderilir.” denilmektedir.

Bu hükümler uyarınca Maliye Bakanlığının sorumluluğu; hazırlanan kesin hesap kanun tasarısını, Bakanlar Kurulu ve Sayıştay Başkanlığına göndermektir.

Kamu idarelerinin kalkınma planları, programları, yürürlükte olan ilgili mevzuata göre görev ve amaçlarını oluşturmak, bunlara göre hedefler belirlemek, performanslarını ölçebilmek amacıyla hazırlayacakları stratejik planın hazırlanmasında Maliye Bakanı yetkili bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığınca 2008-2012 ve 2013-2017 dönemi stratejik planları hazırlanmış olup; bu planlarda, stratejik amaçlar, stratejik hedefler, performans göstergeleri belirlenmiş ve yukarıdan aşağıya yaklaşım izlenmiştir.

Bütçeler; stratejik plan, fayda-maliyet analizi ve performans ölçütlerine göre hazırlanıp, hazırlanan şekilde uygulanmakta ve daha sonra kontrol edilmektedir.

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.

T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen Maliye Bakanlığı 2014 Yılı Performans Denetim Raporunda (2014: 39,40), yıllar itibariyle performans programlarında yer alan göstergelere ilişkin yapılan incelemede;

- 2013 yılı Performans Programında yer alan 82 adet göstergenin 24’ünün kaldırılması ve yeni 19 adet göstergenin eklenmesiyle sadece 58’inin 2014 yılı Programında izlenmeye devam edildiği,
- 2014 yılı Performans Programında yer alan 77 adet göstergenin ise 26’sının kaldırılması ve yeni 17 adet göstergenin eklenmesiyle toplamda 51’inin 2015 yılı Programında korunduğu,
- 2013 yılı baz alınarak 2015 yılı Programı ile kıyaslama yapıldığında ise 2013 yılı Performans Programındaki 82 göstergeden 35’inin yeni Programda yer almadığı ve 2013 yılı programında yer almayan 21 adet yeni gösterge belirlenerek 2015 yılı Programına konulduğu görüldüğünden Maliye Bakanlığı tarafından stratejik planın yıllık uygulama dilimleri olarak hazırlanması gereken performans programlarında, gösterge düzeyinde bir süreklilik sağlanamadığı, dolayısıyla hem yıllar hem de beş yıllık plan dönemi

itibariyle sağlıklı bir izleme ve değerlendirme zemini oluşturulamadığı belirtilmiştir.

Seçili Göstergelerin Yıllar İtibariyle Hedef ve Gerçekleşmeleri aşağıda özet halinde gösterilmiştir.

Tablo 1. Seçili Göstergelerin Yıllar İtibariyle Hedef ve Gerçekleşmeleri

Performans Göstergesi	Yıllar	2013	2014	2015
Performans programı değerlendirilen idare sayısı (adet)	Hedef	100	130	110
	Gerçekleşme	80	111	141
KBS Harcama Yönetim Sistemi e-yolluk uygulama yazılımının tamamlanma oranı (yüzde)	Hedef	60	60	50
	Gerçekleşme	40	60	55
İncelenen mükellef sayısındaki artış oranı (yüzde)	Hedef	10	10	10
	Gerçekleşme	52	-13	6,1
İncelenen matrahtaki artış oranı (yüzde)	Hedef	10	10	5
	Gerçekleşme	36,5	37	25,6
Sonuçlandırılan dava sayısının toplam dava sayısına oranı (yüzde)	Hedef	25	14	18
	Gerçekleşme	19,4	18,3	17,1
Bilgi teknolojilerine yapılan yatırımın Bakanlık bütçesindeki payı	Hedef	41,7	26	37,5
	Gerçekleşme	42,1	30,8	42

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Maliye Bakanlığı Performans Denetim Raporu ve 2015 yılı MB Faaliyet Raporu

Performans uygulama sonuçları, harcama birimlerince üçer aylık dönemler halinde Maliye SGB.net izleme ve değerlendirme modülüne kaydedilmekte ve üst yöneticiye rapor edilmektedir. Bu verilerin değerlendirmesi Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yapılarak yılsonunda faaliyet raporunda beyan edilmektedir.

2013-2017 dönemi stratejik planının üçüncü uygulama dilimi olan 2015 yılı performans programında, 10 adet performans hedefi ve 68 adet performans göstergesi yer almıştır. 68 adet performans göstergesinden 24 tanesi MB 2013-2017 stratejik planında bulunmakta olup, bu göstergelerden 21 adedi performans programında izlenmektedir. Buna ilişkin, Maliye Bakanlığı 2015 yılı Faaliyet Raporunda yer alan (2015: 104 ila 106) performans göstergeleri, hedef ve gerçekleşme sonuçları tablosu

(Ek 1)'de sunulmuştur.

Bu hedef ve göstergelerdeki sapmaların nedenleri, tezin içeriği ile ilişkili olan hedef ve göstergeler ele alınarak aşağıda izah edilmiştir. Buna göre, Maliye Bakanlığı 2015 yılı Faaliyet Raporunda (2015: 117-132) yer alan;

Kamu kaynaklarının etkin kullanılacağına dair 12 adet performans hedefinden 12'sinin de gerçekleştiği, bu gösterge ile mali disiplin ve kaynak tahsisi süreçleri hakkında hazırlanan ve üst yönetim ya da kamuoyu ile paylaşılan bilgi notu, rapor, sunum vb. sayısının izlenmesi ve böylece kaynak tahsisi ve kullanım süreçlerinin etkinleştirilmesine yönelik kurumsal çabaların artırılmasının planlandığı,

5018 sayılı Kanunda yapılması planlanan değişikliklerin hükümet eylem planı doğrultusunda 2016 yılında gerçekleştirilmesi öngörüldüğünden mali yönetim ve kontrol alanına ilişkin revize edilecek 5 adet mevzuat değişikliğinin ve revize çalışmalarının ertelendiği, bunun için hedefin gerçekleşmediği,

Mali yönetim ve kontrol alanına ilişkin hazırlanan/revize edilen rehber/el kitabı sayısının 1 olarak hedeflendiği ancak 5018 sayılı Kanunda yapılması planlanan değişikliklerin hükümet eylem planı doğrultusunda 2016 yılında gerçekleştirilmesi öngörüldüğünden mevzuat değişikliklerinin ve revize çalışmalarının ertelendiği, bu nedenle hedefe ulaşılamadığı,

Strateji Geliştirme Birimlerinin yöneticilerine yönelik gerçekleştirilecek toplantı sayısının 3 olarak hedeflendiği ve gerçekleştirildiği, yani hedefe ulaşıldığı,

İç denetçi adayları sertifika eğitimine katılacak kişi sayısının 300 olarak hedeflendiği ve 481 olarak gerçekleştiği yani hedefin aşıldığı,

İç kontrol alanında taşrada eğitim/konferans verilecek personel sayısının, defterdarlıklarda yer alan her bir müdürlükten üçer personelin eğitime katılacağı varsayılarak 1500 olarak hedeflendiği, ancak her bir müdürlükten ikişer personelin katılmasının uygun görüldüğü ve bunlardan mazeret sunarak eğitime katılmayan personelin de bulunduğu, bu sebeple 1050 personele eğitim verildiği, yani hedefe ulaşılamadığı,

Stratejik planda yer alan göstergelerin izlenme oranının % 86 olarak hedeflendiği ve % 86 olarak gerçekleştiği, yani hedefe ulaşıldığı,

Stratejik yönetim, insan kaynakları, teşkilat yapısı ve teknolojik altyapının geliştirilmesine yönelik 5018 sayılı Kanun kapsamında düzenlenecek sertifika program

sayısının 4 adet olarak hedeflendiği, birimlerin eğitim taleplerine göre 3 adet olarak gerçekleştiği, yani hedefe ulaşılamadığı,

Stratejik yönetim, insan kaynakları, teşkilat yapısı ve teknolojik altyapının geliştirilmesine yönelik taşra personeli ortalama eğitim süresi ile merkez personelinin eğitim süresinin 5 işgünü/saat olarak hedeflendiği, ancak Maliye Yüksek Eğitim Merkezinin kapatılması nedeniyle hedefe ulaşılamadığı,

Bakanlık yöneticilerinin çağdaş yönetim teknikleri konusunda bilgilerini artırmak için düzenlenecek program sayısının 4 olarak hedeflendiği ancak Maliye Yüksek Eğitim Merkezinin kapatılması nedeniyle bu eğitimlerin gerçekleştirilemediği yani hedefe ulaşılamadığı,

görülmüştür.

Bütçenin denetimine ilişkin genel bütçeye dahil kamu idarelerinin gelir hesapları, gider hesapları ile diğer hesaplarının yasalara uygun olup olmadığına dair düzenlenen denetim raporları ve denetim raporlarına verilen cevapları dikkate almak suretiyle Sayıştay tarafından dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanmaktadır.

T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen 2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun, İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme bölümünde (2014: 7-10);

“5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş olduğu ve bu kapsamda kamu idareleri genelinde etkin iç kontrol sistemi oluşturulmasının amaçlandığı, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak çıkartılan mevzuat hükümleri ile iç kontrol sisteminin ayrıntılı olarak düzenlendiği,

İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının mevzuatın öngördüğü şekilde hazırlanmadığı ya da hazırlanmakla birlikte planda öngörülen faaliyetlerin yerine getirilmediği,

Kamu idarelerinin, iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamak amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi doğrultusunda Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarını hazırlamaları ve planda yer alan faaliyetleri gerçekleştirmeleri gerektiği,

Denetimler sonucunda, kamu idarelerinin bir kısmında, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı,

İç kontrol standartlarına uyum eylem planları hazırlanan bazı kamu İdarelerinde ise iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği,

İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı,

Mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı” ifade edilmiştir.

Yine T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından düzenlenen 2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun, İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespitler bölümünde (2014: 9,10);

“Bazı kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği ve kurumsal risklerin ve risklere karşı alınacak tedbirlerin belirlenmediği,

Kamu idarelerinin, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gereğince de sistemli şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç riskler ile dış riskleri tanımlamaları ve alınacak önlemleri belirlemeleri gerektiği,

Denetimler sonucunda, kurum iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurum içi ve kurum dışı risklerin ve bu risklere ilişkin gerekli analizlerin yapılmadığı ve alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği,

İç kontrol sistemine ilişkin olarak yukarıda açıklanan hususların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, kamu idarelerinin kanunlara uygun faaliyet göstermesine, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesine engel teşkil ettiği,

Bu engellerin ortadan kaldırılması için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve gözetilmesinde üst yöneticilerin gerekli liderlik ve sahiplenmeyi göstermeleri gerektiği ve bu hususlarda düzenleme ve gözetim görevi bulunan kamu idareleri tarafından iç kontrole ilişkin öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve işletilmesinin sağlanması gerektiği” belirtilmiştir.

Aynı raporda ön mali kontrole ilişkin yapılan değerlendirmede de (2014: 8); bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, bu birimin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ise ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatın öngördüğü şekilde harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından gerçekleştirilmediğinin tespit edildiği ifade edilmiştir.

MB Strateji Geliştirme Başkanlığı;

a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları ile yıllık program ve hükümet programını dikkate alarak orta ve uzun vadeli strateji ve politikaları belirlemekte, amaçları oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmakta,

b) MB için performans ve kalite ölçütleri geliştirmekte ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmekte, MB veya birimlerinin belirlenen performans ve kalite ölçütlerine uyumunu değerlendirerek üst yöneticiye sunmakta,

c) Hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplayarak, analiz etmekte ve yorumlamakta,

ç) Performans programına ilişkin izleme ve değerlendirme raporlarını hazırlamakta,

d) Defterdarlık birimlerinde kapasite araştırması yapmakta, bunun için üçer aylık aralıklarla personelden bu süre zarfında hangi işlem için kaç adet yapabileceğine dair tahmini işlem sayılarını sormakta SGB.net'e kaydının yapılmasını istemekte ve üç aylık süre sonunda gerçekleşen işlem türü ve sayılarının yine SGB.net'e kaydedilmesini istemekte,

e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmekte,

f) Bakanlığın stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmekte ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmekte,

g) MB bünyesinde iç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmakta, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim raporlarını göz önüne almak suretiyle iç kontrol sistemini yılda en az bir kere değerlendirerek görüş ve öneri beyan etmekte,

ğ) Maliye Bakanlığı bütçesini hazırlamakta,

h) Bakan ve/veya üst yönetici tarafından verilecek diğer görevleri yapmakta,

ı) Defterdarlıkların iç kontrol sistemlerini takip etmekte, bu konuda yönlendirmeler ve gerek yazılı gerekse elektronik ortamda bilgilendirmeler yapmakta,

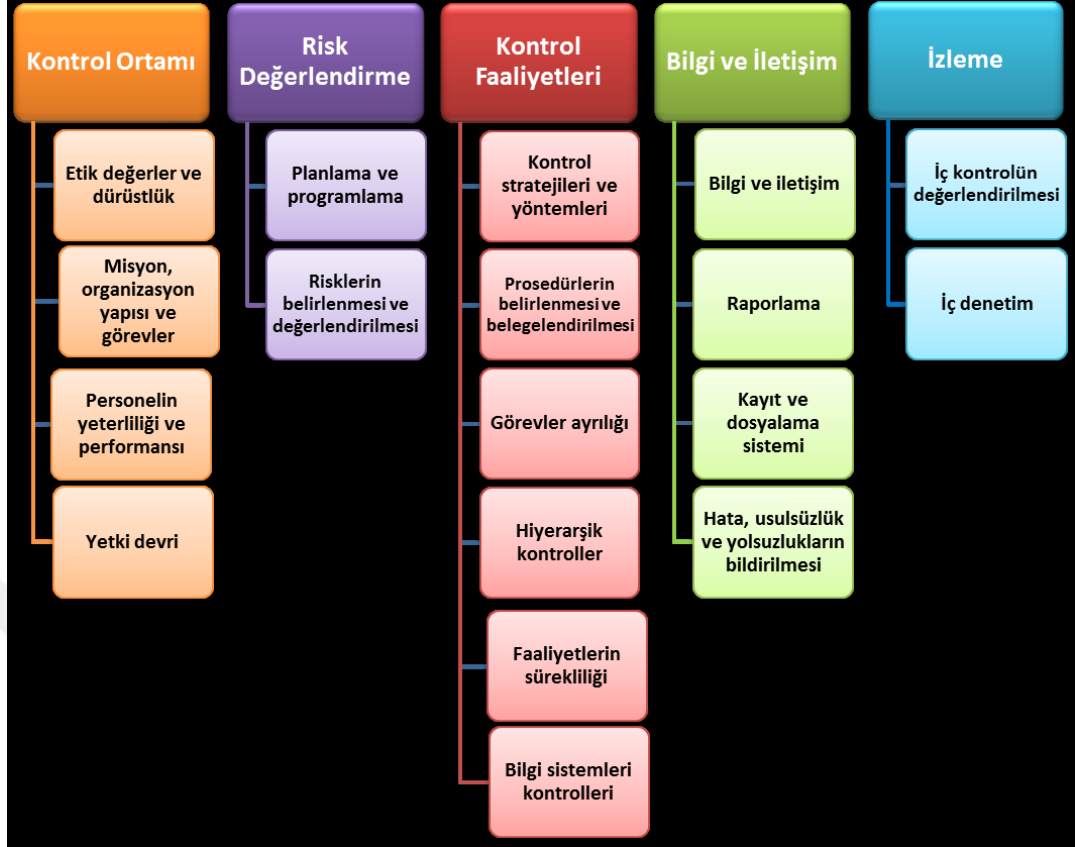
i) İdarelerin faaliyetleri hakkında bilgi toplamakta, üstünlük ve zayıflıklarını tespit etmekte,

j) MB stratejik planlama çalışmalarına yönelik hazırlık programı oluşturmakta, stratejik planlama sürecinde ihtiyaç duyulacak eğitim ve danışmanlık hizmetlerini vermekte, stratejik planlama çalışmalarını koordine etmekte,

k) Bakanlık Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmekte,

- l) Stratejik planlamaya ilişkin destek hizmetlerini yürütmekte,
- m) Kurumsal mali durum ve beklentiler raporunu hazırlamakta,
- n) Başkanlık operasyonel planını hazırlamakta, yıl boyunca izlemekte ve yılsonunda değerlendirme raporunu hazırlamakta,
- o) Ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapmakta, ön mali kontrol sistemin etkililiğini artırıcı öneriler sunmakta,
- ö) MB'nin risk analizi çalışmalarına katkıda bulunmakta,
- p) İç ve dış denetim raporlarını izlemekte,
- r) MB personelinin gerçekleştireceği yurtiçi ve yurtdışı resmi uçak seyahatlerine yönelik biletleme hizmeti alım süreci ile THY Corporate Club Firma Programı Sözleşmesi sürecinin hazırlıklarını yürütmekte ve uçuş millerinin kullanımını takip etmekte,
- s) Kamu mali yönetimiyle ilgili mevzuatın uygulanmasında ortaya çıkan sorunların giderilmesi amacıyla yapılan çalışma ve toplantılara katılmakta,
- ş) Eylem planı uygulamaları hakkında üst yönetici ve harcama yetkililerine danışmanlık yapmakta,
- t) Kesin hesap cetvel ve belgelerini tanzim etmekte,
- u) Maliye Bakanlığı bütçe kesin hesabını hazırlamakta,
- ü) İç kontrol sistemi ile ilgili eğitim ve seminerler düzenlemekte,
- v) Mal yönetimi icmal cetvellerin hazırlamakta,
- y) Alacakların takip işlemlerini yürütmekte,
- z) Amaçlar ve sonuçlar arasındaki farklılığı giderici öneriler sunmaktadır.

Yukarıda sayılan iş ve işlemler; stratejik yönetim ve planlama (misyon belirleme, kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma, veri-analiz ve araştırma-geliştirme), performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi, mali hizmetler (bütçe ve performans programı, muhasebe, kesin hesap ve raporlama, iç kontrol) fonksiyonları dahilinde yürütülmektedir.



Şekil 1. Kamu İç Kontrol Standartları ve Bileşenleri

Kaynak: Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi (2014: 3)

Defterdarlıklar ve diğer sorumlu merkez birimlerin Kamu İç Kontrol Standartları gereğince hangi eylemi ne zaman tamamlaması gerektiğini özetleyen tablolar Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından hazırlanmaktadır.

Söz konusu tabloların neyi ifade ettiğine dair içeriklerine kısaca aşağıda değinilmiştir.

Kontrol ortamında; resmi olan, nesnel, objektif, ölçülebilen somut, katı kontrol ile resmi olmayan, öznel, subjektif, ölçülemeyen, yumuşak kontroller bulunur.

Katı kontrollere; mevzuat düzenlemeleri, teşkilat yapısı, performans ölçümleri, faaliyet raporları, görev dağılım çizelgeleri, yetki devri, varlıkların sayımı örnek olarak gösterilebilir.

Yumuşak kontrollere ise; doğruluk, dürüstlük, saydamlık, etik değerler, yönetim tarzı ve felsefesi, yetkinlik örnek olarak gösterilebilir.

Kamu İç Kontrol Standartlarından olan kontrol ortamı standartlarına ilişkin yapılması öngörülen eylem veya eylemlerin neler olduğunu, hangi sorumlu birim

tarafından, hangi birim ile işbirliği kurularak ne zaman tamamlanması gerektiğini gösterir Kontrol Ortamı Tablosu (Ek 2)'de sunulmuştur.

Risk değerlendirme bileşenine ait tanımlar kısaca şöyle yapılabilir:

Risk; gelecekte ortaya çıkabilecek durumların, olayların veya iç ve dış etkenlerin idarelerin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi üzerinde olumsuz veya olumlu bir sonuç doğurma ihtimali ya da zarar, kayıp, tehlike veya hasar oluşmasına yönelik belirsizlik içeren unsur veya gidişattır.

Fırsat; riskin olumlu yanları ve sağlayabileceği olası kazançlardır. Tehdit; riskin olumsuz yanları ve neden olabileceği olası kayıplardır.

Risk iştahı; idarenin misyonu, vizyonu, amaç ve hedefleri doğrultusunda herhangi bir zaman diliminde kabul etmeye hazır olduğu risk miktarıdır.

Riskler; beyin fırtınası, güçlü ve gelişmeye açık alanlar fırsatlar ve tehditler (GZFT/SWOT) analizi, PESTLE analizi, risk formları, risk tespit tabloları, araştırma ve anketler, mülakatlar gibi yöntemler ile tespit edilir.

Risk tespit etme yöntemlerinden en çok GZFT/SWOT analizi kullanılmaktadır. Tespit edilen riskler listelenir ve fayda-maliyet analizi yapılarak riske nasıl cevap verileceği belirlenir.



Şekil 2.GZFT/SWOT Analizi

Kaynak: MB 2015 yılı Faaliyet Raporu (2015: 134)

Risklere cevap yöntemleri ise şöyle sıralanabilir: Kabul etmek, devretmek, kaçınmak, fırsatları değerlendirmek.

Riskler şartlara, içinde bulunulan durumlara göre değişiklik gösterebileceğinden sürekli gözden geçirilmelidir. Böylelikle riskler yönetilmiş olacak, hedefler, karar alma, kayıplar, hizmet standardı, kaynak yönetimi, hesap verebilirlik, mevzuata uyum ve imaj yaratma gibi unsurlar üzerinde olumlu etki yaratılacaktır.

Bu sebeple, Kamu İç Kontrol Standartlarının Risk Değerlendirme Standardı gereğince risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, planlama ve programlamanın yapılmasına dair öngörülen eylemlerin neler olduğu, ne zamana kadar tamamlanması gerektiği, sorumlu birim veya çalışma grubu üyelerinin kimler olduğu ve son durumun ne olduğunu gösterir şekilde düzenlenen Risk Değerlendirme Tablosu (Ek 3)'te sunulmuştur.

Kontrol faaliyetleri, öngörülen bir riskin etki ve/veya olasılığını azaltmayı ve böylece idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan eylemlerdir. Mali olan ve mali olmayan tüm kontrollerden meydana gelmekte ve risk değerlendirilmesinden sonra yapılmaktadır. Bir kontrol faaliyetinin etkin olabilmesi için doğru kontrolün, doğru yerde, doğru seviyede, uygulama maliyeti sağlanacak faydayı geçmeyecek şekilde, tüm faaliyetleri bir bütün olarak tasarlayıp uygulaması gereklidir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanmasında kurumsal kapasite de göz önüne alınmalıdır. Önleyici kontroller, risklerin gerçekleşme olasılığını azaltıp, kabul edilebilir seviyede tutan kontrollerdir. Önleyici kontrollerden bazıları; ön mali kontrol, görevler ayrılığı, bilgilerin kayıt altına alınması, şifreler, kimlik kartları, varlıkların fiziksel olarak korunmasıdır. Yönlendirici kontroller; bilgilendirme, koruma, davranış şekli belirleme ve riskleri kontrol etmeye yarayan kontrollerdir. Koruyucu malzeme kullanımı, güncel teşkilat şeması, el kitapları, rehberler, broşürler, eğitimler, iletişim ve raporlama araçları yönlendirici kontrollerden birkaçıdır. Tespit edici kontroller, risk gerçekleşip gerçekleşmediğini, risk gerçekleştikten sonra oluşan hasarın ne olduğunu tespit etmeye, risklerin gerçekleşme olasılığını azaltmaya yarayan kontrollerdir. Muayene kabul işlemleri, mutabakatlar, kasa sayımları tespit edici kontrollere örnektir. Düzeltici kontroller, risklerin gerçekleştiği durumlarda istenmeyen sonuçların etkisinin giderilmesine yarar. Garanti süresi, sözleşmelerdeki cezai hükümler gibi.

Kamu İç Kontrol Standartlarının Kontrol Faaliyetleri Standardı gereğince kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliğine dair kontroller, bilgi sistemleri kontrolleri gibi kontrollere ait öngörülen eylemlerin neler olduğu, sorumlu birim veya çalışma grubu üyelerinin kimler olduğu, son durum ile eksikliklerin ne zaman tamamlanması gerektiğine ilişkin düzenlenen Kontrol Faaliyetleri Tablosu (Ek 4)'te sunulmuştur.

Bilgi; kurumsal süreçlerde üretilen her türlü veri, belge, kayıt, dokümandır. Bilgi; kağıt üzerinde, kişiler arasında sözlü şekilde, elektronik ortamda olabilir. Bilginin kurum içindeki ve dışındaki ilgili kişilere iletilmesi ise iletişimdir. Bilgi ve iletişim bileşeninin amaçları; veri bütünlüğünün korunması, yetkisiz ve izinsiz erişimin engellenmesi, gizliliğin korunması, işlerde devamlılığın sağlanmasıdır. Kamu İç Kontrol Standartlarının Bilgi ve İletişim Standardı gereğince bilgi ve iletişim, kayıt ve

dosyalama, raporlama, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine dair yapılması öngörülen eylem veya eylemlerin neler olduğu, tamamlanması gereken tarih, sorumlu birim veya çalışma grubunun kimler olduğu, işbirliği yapılacak birim belirtilmek suretiyle düzenlenen Bilgi ve İletişim Tablosu (Ek 5)'te sunulmuştur.

İzleme; idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve iç kontrol sisteminin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir. İzlemeye yetkili olanlar; harcama yetkilileri, strateji geliştirme birimi ve iç denetçilerdir. İzleme, hedeflere ulaşmada güvence sağlamaya, örnekler belirlemeye, personeli nicelik ve nitelik yönünden değerlendirmeye yardımcı olur. İzlemenin içeriği ve sıklığı risk yönetimine göre belirlenmelidir. Kamu İç Kontrol Standartlarının İzleme Standardı gereğince iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim unsurlarına ilişkin yapılacak çalışmaların sonuçlanıp sonuçlanmadığını, kimlerin ve hangi birimlerin sorumlu olduğunu, bunlar için ne gibi eylemler öngörüldüğünü ve ne zaman tamamlanması gerektiğini gösterir tablo (Ek 6)'da sunulmuştur.

26/12/2007 tarihinde yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile belirlenen Kamu İç Kontrol Standartları gereğince iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, izleme, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim bileşenlerine ait SGB tarafından düzenlenen yukarıda anlatılan tablolarda; yapılması öngörülen eylemlerle, söz konusu eylemlerin gerçekleşmesi istenilen tarih bildirilmektedir. Eylem Planı İzleme Formlarına üçer aylık aralıklarla Defterdarlıklar ve diğer sorumlu birimlerin İYK üyeleri tarafından cevap verilmekte ve bu cevaplar, SGB'ye hem resmi yazıyla, hem de e-postayla gönderilmektedir. Ayrıca bu tablolardaki veriler Maliye SGB.net'e kaydedilmektedir. Eylem Planı İzleme Formları değerlendirilerek İzleme Raporları hazırlanmakta ve gerçekleşme durumları Merkez İYK tarafından üçer aylık dönemler itibariyle değerlendirilerek üst yöneticiye sunulmaktadır.

Ayrıca performans risklerinin yönetilmesi için gerekli kontrol faaliyetleri ve sorumluluklar belirlenmekte ve belirlenen risk eylem planları, SGB portalda yer alan Risk Yönetim ve Değerlendirme Sistemi modülüne girilerek yetkililerce onaylanmaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumu sağlamak üzere, 03/05/2010 tarihinden itibaren uygulamaya konulan Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum

Eylem Planına (İKEP), 04/01/2013 tarihli Genelge ile defterdarlıkların uygulayacağı eylemler de dahil edilmiştir. İKEP'in amacı; iç kontrolün bileşenleri için gerekli prosedürlerin oluşturulması ve yönetici ile personel yetkinliğinin sağlanmasıdır. Buna yönelik olmak üzere örnekleri (Ek 2,3,4,5,6)'da sunulan tablolarla, MB bünyesindeki birimlerin hangilerinin, hangi Kamu İç Kontrol Standardı için ne gibi eylem gerçekleştireceği ve sonucunda ne elde edeceği, bu çalışmaların hangi sürede tamamlanması gerektiği, dayanağı olan ilgili mevzuatı belirtilerek raporlaması MB Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yapılmaktadır.

Yukarıda tanımları ve örneklemeleri yapılan Kamu İç Kontrol Standartlarıyla ilgili çalışmalar, Defterdarlıklarda ve Maliye Bakanlığının diğer birimlerinde iç kontrol sistemlerine ilişkin faaliyetlerdendir.

Kamu İç Kontrol Standartları gereğince, Defterdarlıklarda görev tanım çizelgelerinin düzenlendiği, operasyonel planların belirlenmesine devam edildiği, birim yönergeleri ve işlem yönergelerinin hazırlandığı, yatay ve dikey raporlamaların yapıldığı, risklerin neler olduğuna dair değerlendirmelerin devam ettiği, İYK toplantılarının düzenlendiği görülmüştür. Bunlardan birkaçına değinmek gerekirse: Görev tanım çizelgesi, hangi kişinin hangi serviste asil ve yedek görevli olduğu, adı, soyadı ve unvanı belirtilmek suretiyle hazırlanmıştır (Ek 7). İKEP'te yer alan eylemlerin gerçekleşme durumlarının SGB'ye bildirilebilmesi için Defterdarlık İYK üyeleri aylık ve üç aylık olarak toplanmakta ve düzenlenen toplantılarda, iç kontrol sistemindeki aksaklıklar ile bu aksaklıkların giderilmesine yönelik önlemlerin neler olduğu tespit edilerek iç kontrol faaliyetlerine ilişkin yapılması gerekli eksik olan eylemlerin neler olduğu belirlenmekte ve tutanağa bağlanarak imza edilmektedir. İYK toplantı tutanağı örneği (Ek 8)'de sunulmuştur.

Kurumda yapılan veya yapılacak işlemlerin, gerçekleşme aşamalarını gösterir işlem yönergeleri hazırlanmıştır (Ek 9).

Ayrıca kontrol faaliyetleri kapsamında ele alınan işlem yönergelerinde; yapılması gerekenler, risk değerlendirmesi yapılarak ortaya konulduktan sonra üçer aylık hedefleri belirtir listeler hazırlanmakta, bilgi ve iletişim bileşeni gereğince ilgililere iletilmekte ve kontrol ortamı bileşeni gereğince birim amirleri tarafından kontrolü sağlandıktan sonra SGB portalına kaydedilmektedir. Daha sonra iç kontrolün 5 bileşeninden izleme

kapsamında, hedefe alınan iş ve işlemlerin sonucuna göre gerçekleşenlerin listesi düzenlenerek SGB portalına kaydı yapılmaktadır.

MB bünyesindeki birimlere ait raporlaması yapılan bu bilgilere ait çalışmaların devam edip etmediğini, ne zaman tamamlanacağını, tamamlanması gereken eylemin ne olduğunu belirtir (Ek 10)'da yer alan MB İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı İzleme Cetvelleri, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından hazırlanmaktadır.

Defterdarlıkların eksik olup ta tamamlaması gerekli iç kontrol faaliyetlerinden olan eylemlerden hangilerinin ne zaman tamamlandığını veya gerçekleştiğini, tamamlanmadı ise çalışmaların devam edip etmediğini ve/veya bu eylemlerle ilgili bildirimde bulunulup bulunulmadığını gösterir Defterdarlıklar İç Kontrol Eylem Planı Gerçekleşmeleri adlı (Ek 11)'deki izleme haritaları yine MB Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin 17 no.lu standardında, idarelerin iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmeleri gerektiği vurgulandığından, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli olarak gerçekleştirilmesinde ve olumsuzlukların giderilmesinde ve neticede iyi yönetişimin sağlanmasında yönetime destek olan iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde izlenmesi ve değerlendirilmesi için ilgililere yardımcı olması amacıyla hazırlanan Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi 26/12/2013 tarihli 2013/3 Genelge ile 01/01/2014 tarihinden itibaren MB merkez birimlerinde uygulamaya konulmuştur.

Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, Merkezi Uyumlaştırma El Kitabı ile çeşitli broşürler (İç Kontrol Nedir?, İç Denetim Nedir?, Kamu İç Kontrol Standartları, Hata Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirim Yöntemleri gibi) yayımlanmıştır.

Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum ile güncellemelere esas olmak üzere yılda bir kez durum analizi yapılmış ve Durum Tespit Raporları hazırlanmıştır. İzleme Yönlendirme Kuruluna sunulan anket sonuçları ve kontrol özdeğerlendirme çalıştayından elde edilen sonuçlar dikkate alınarak bir sonraki yılın eylem planları hazırlanmıştır.

İç Kontrol Eylem Planının izlenmesi ile yönlendirmelerin yapılması sorumluluğu, İzleme Yönlendirme Kurulundadır. İzleme Yönlendirme Kurulu; merkezde, bir üst yönetici yardımcısı, harcama yetkilileri ya da görevlendirdikleri yardımcılardan,

taşrada yani defterdarlıklarda ise defterdar, defterdar yardımcısı ve müdürlerden oluşmaktadır.

Defterdarlıklarda, işlem süreçlerinin belirlendiği, anket çalışmalarına henüz geçilmemiş olduğu, riskler, operasyonel planlar, görev tanımları ve hassas görevlerin belirlenmesi çalışmalarına devam edildiği görülmüştür (Ek 12).

Şefler, Servis Sorumluları, Müdür Yardımcıları, Müdürler, Daire Başkanları, Defterdar Yardımcıları ve Defterdarlar yetkileri dahilindeki tüm işlemlerin kontrolünü ve takibini yapmaktadırlar. Bu kontroller, personelin iş ve işlemlerinde daha dikkatli olmasına, herhangi bir yanlışlık ve usulsüzlüğe sebep vermeden, zaman ve kaynak kaybına yol açmadan çalışmasına etki etmektedir.

2014 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Mali Yönetim ve Kontrol Dairesi ile birlikte Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberini hazırlayarak yayımlamıştır.

Gerekli görüldüğü takdirde Maliye Uzmanları ile Denetime Yetkili Defterdarlık Uzmanlarına, iş ve işlemler üzerinde denetim ve incelemeler yaptırılması, Kamu İç Kontrol Standartlarınının 16 no.lu Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi standardı gereği olup; bunun da bütçe kontrolüne katkısı bulunmaktadır.

5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla, kamu görevlerinin uyması gerekli etik kurallar belirlenmiş ve uygulamaya konulmuştur. Yine kamu görevlilerinin suç işlemlerini önlemek amaçlı olarak Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının Bilgi ve İşlem Standartları bölümünün 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi bendinde; idarelerin hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içerisinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturması gerektiği belirtilmiştir.

Bunun için, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların neler olduğu, bunların gerçekleşmesi halinde görevlilerin ne gibi ceza ve yaptırımlarla karşılaşacağı ilgililere duyurulmalıdır. Bu şekilde mağdur olan tüzel veya gerçek kişilerin yetkili makamlara başvuru, üst makamlara başvuru, zararın sulh yoluyla giderilmesi için başvuru, bilgi edinme başvurusu, Bakanlığa ihbar ve şikayet hakları bulunmaktadır.

Şikayete istinaden yapılan inceleme neticesinde sorumlu kamu görevlisine 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda yer alan uyarma, kınama, kademe ilerlemesinin

durdurulması veya aylıktan kesme cezalarından biri verilebileceği gibi memuriyetten çıkarılmasına yönelik işlem de yapılabilir.

Denetçiye intikal eden soruşturmada denetçi konuyla ilgili rapor düzenlemekte ve Sayıştay Dairesine sunmaktadır. Sayıştay Dairesi tarafından yapılan yargılama sonucunda ise; beraat, tazmin veya zimmet kararlarından biri verilmektedir.

Devlet memurlarının da şikayet, müracaat ve ihbar hakları bulunmakta olup; ihbar ve şikayette bulunan devlet memurlarına haksız ve ayrımcı muamele yapılmaması hususu Bilgi ve İletişim Standartlarınının 16. bendinde düzenlenmiştir.

İç kontrol sistemine dahil olan çalışanların memnuniyetinin yanı sıra kurumdan hizmet alan vatandaşların da memnuniyetini sağlamak üzere BİMER, Alo Maliye, halkla ilişkiler bürosu, çağrı merkezleri gibi iletişim birimleri faaliyete geçirilmiştir.

Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçebilmek ve çalışanların bilgi erişimlerini kolaylaştırmak amacıyla Maliye SGB.net Projesi, Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi (e-bütçe), Milli Emlak Otomasyon Projesi II (MEOP II), Personel Otomasyon Projesi (PEROP), Merkez Erişimli Taşra Otomasyon Projesi (METOP), Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS), Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü Bilişim Sistemi (BBS), Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü (BAHUM) Bilgi Portalı, Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi (ebys), Mali Suçları Araştırma Kuruluna şüpheli işlemlerin bildirilmesi için EMİS.ONLINE Sistemi gibi uygulamalar faaliyete geçirilmiştir.

Ayrıca etkin ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi ve iyi kamu mali yönetiminin şeffaflık, saydamlık, verimlilik, standartlara uygunluk, yetkinlik gibi unsurlarının sağlanabilmesi ve performansın artırılması için, işlerin yetkinliğe sahip kişilerce yapılabilmesi amacıyla çalışanların uzmanlaştırılması yoluna gidilmiştir.

4.2.İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi

İç kontrol, ilgili mevzuat çerçevesinde yönetimin isteklerini yerine getirmek, yolsuzluk ve suistimale karşı kaynakların dikkatli, tutumlu ve verimli kullanılmasını sağlamak, belirlenmiş hedefler dahilinde yol göstericilik yapmak ve içinde bulunulan durumu özetlemek üzere tasarlanmıştır.

Bu nedenle, iç kontrol sistemi; kurumlarda yürütülen iş ve işlemlerin içerisine yerleşmiş durumda olan, temelinde iyi yönetim ilkelerini “stratejik yönetim, şeffaflık, hesap verebilirlik” barındıran, risk odaklı, kusursuz ve tasarruflu faaliyet gerçekleştirmeyi amaçlayan bir sistemdir.

Bütçe kontrolü ise, bütçe kanununda saptanan hedeflerle ilgili gerçekleşen faaliyet sonuçlarının devamlı kontrol edilmesi ve değerlendirilmesi ile, gereken durumlarda düzeltici önlemlerin alınmasına yönelik kontroldür.

Bütçe kontrollerinin, uygulama esnasında ve sonrasında önleyici ve düzeltici kontroller olarak yapıldığı ile, bu kontrollerin risk esaslı gerçekleştirildiği düşünüldüğünde iç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizması ile eş değer olduğu söylenebilir.

Etkin ve etkili işleyen iç kontrol sistemi gereğince gerçekleştirilen idari ve mali kontroller; tespit edici, düzeltici ve önleyici niteliğe sahip kontrollerdendir. Bunun da, bütçe kontrolüne etkisinin pozitif yönde olduğu aşikardır.

İç ve dış denetim raporlarının düzenlenmesi de birer bütçe kontrolüdür. İç ve dış denetim raporlarında yapılması gerektiği belirtilen ve hatta usulüne uygun gerçekleşmediği, hata bulunduğu ifade edilen işlemlerin düzeltilmesi bütçe kontrol mekanizmasına dahildir.

O halde, Bütçe Kanununda alınacak kararlar ve yapılacak işlemlerin; geçmişte gerçekleşen eylemler ve bu eylemlerin sonuçlarına göre oluşturulması, buna göre önleyici ve düzeltici önlemlerin tespit edilmesi gerekmektedir ki bu da, kamu iç kontrol standartlarının izleme ve raporlama fonksiyonu sayesinde gerçekleşmektedir.

Yapılacak kontrollerde fayda-maliyet, sebep-sonuç ilişkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

İç kontrol sisteminin temelinde bulunan etkin ve etkili kavramlarının karşılığıdır.

Bu unsurlar göz önüne alınarak, teşekkül ettirilmeyen bütçe kontrol mekanizması yarar sağlamayacak ya da beklenen hedefe ulaştırmayacaktır.

(Ek 13 ve 14)’te sunulan özet bütçe gelir ve gider gerçekleştirmelerine bakıldığında ise; iç kontrol sisteminin, bir gelir ve gider kalemi olarak yer almadığı görülecek ve, bütçeyi oluşturan işlemlerin yürütülmesi esnasında yönetim kontrolünü sağlayan ve bütçe kontrolünün ilk ayağı olan faaliyetler bütünü olduğu anlaşılacaktır.

Ayrıca iç kontrol sisteminin içeriği itibariyle olumsuzluk içeren bir yapısının bulunmaması diğer bir deyişle, doğru olana ve daha iyiye gidiş hedef alan gelişimci ve yenilikçi yapısı nedeniyle, gelir arttırıcı gider azaltıcı özelliğe sahip olduğu, dolayısıyla bütçenin harcama yükünü azaltan yönünün bulunduğu söylenebilir.

İç kontrol sistemi; mali ve mali olmayan tüm iş ve işlemleri kapsayan, bütçe gelir ve giderlerinin gerçekleşmesi esnasında yapılan kontrolleri içeren, durağan yapı değil hareketli yapı niteliği taşıyan, sürekli güncellenmesi gereken faaliyetlerden oluştuğundan bütçe kontrol mekanizmasına etki etmektedir demek mümkündür.

Yukarıda açıklananlardan da görüleceği gibi, iç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizmasına etkisi olduğu açıktır.



SONUÇ VE ÖNERİLER

5018 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesi ile, kamu idarelerine iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim konularında sorumluluklar yüklenilmiştir. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizin temelinde hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme gibi yaklaşımlar bulunmakta olup; bu yaklaşımlar kamu kurumlarının ön mali kontrol ve iç denetim faaliyetlerini içeren iç kontrol sistemlerine dayanak teşkil etmektedir. Öyleyse iç kontrol sistemi, kamu iç mali kontrolünün temel ve en önemli unsurudur demek mümkündür.

Kamuda faaliyetlerin etkin yürüdüğüünün göstergeleri; sahip olunan kaynakların ne kadar etkin ve sonuca ulaşmayı sağlayacak şekilde kullanıldığı yani fayda-maliyet analizi ile performans düzeyidir. Bunlar için, uygun politikalar oluşturulmalı, güvence sağlayabilmek amaçlı riskler belirlenmeli ve belirlenen risklere karşı gereken önlemler alınmalıdır. Bahsi geçen bu faaliyetler iç kontrol sisteminin içeriğini oluşturmaktadır.

İç kontrol sisteminin uygulanabilmesi için idarenin kısa, orta ve uzun vadeli planlar yaparak hedeflerini belirlemesi ve bu planlarda yazılı aşamaları izlemesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla, yıllık stratejik plan hazırlanmaktadır. Sonuçların ne düzeyde gerçekleştiğini görmek için ise; iç denetim raporları, dış denetim raporları, faaliyet raporu gibi raporlar düzenlenmektedir.

Bütçe kontrolü, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığı tarafından bütçe hesapları üzerinde yapılan inceleme ve denetimi içermektedir. İç kontrol ise, temelinde kontrol işlevi olan ve idarenin tüm çalışanları tarafından yürütülen faaliyetler bütünü olmakla birlikte, iyi yönetimi hedefleyen sistemdir.

Türkiye’de bulunan kamu idare ve kurumlarının iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, yönlendirilmesi, değerlendirilmesi hususlarında Maliye Bakanlığı birimlerinden biri olan Merkezi Uyumlaştırma Birimi görevli kılındığından, iç kontrol sistemlerini izleme, değerlendirme ve alınması gereken önlemleri tespit etme, yol gösterme görevi bu birim tarafından gerçekleştirilmektedir.

İyi ve kaliteli iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; merkezi uyumlaştırma biriminin belirlediği iç kontrol standartlarının eksiksiz uygulanması amacıyla idarelerde uygulanabilirliğinin sağlanması, personelin iç kontrol konusunda bilinçlendirilmesi ve üst yönetimin iç kontrol sistemine önem vermesi, kontrol prosedürlerinin belirlenmesi,

kontrol listelerinin oluşturulması, görev, yetki ve sorumluluklar ile işlemlerde izlenecek aşamaların tereddüt bırakmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

İç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalar yapan personelin, iç kontrol çalışmalarının planlanması ve yürütülmesinde idarelere yol göstericilik yapmak üzere yayımlanan Kamu İç Kontrol Rehberinden faydalandıkları, bu rehberin iç kontrol çalışmalarına yön verdiği ve iç kontrol sistemlerini oluşturma ve uygulama aşamasında hataları azaltmaya ve düzeltmeye yaradığı görülmüştür.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerine iç kontrol sistemlerini, Kamu İç Kontrol Standartlarına göre oluşturması ve uyumlaştırması için 31/12/2008'e kadar süre tanınmışsa da, bugüne kadar iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesine yönelik mükemmelliğe ulaşıldığı söylenememektedir. Çünkü 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana iç kontrolle ilgili çalışmaların devam ettiği ancak henüz yeterli düzeyde olmadığı ve eksikliklerin giderilmeye çalışıldığı gözlenmiştir. Hatta defterdarlıklarda; iç kontrol konusunda tüm personelin bilgi sahibi olmadığı, bilgilendirme eğitimleri verilmediği görülmüştür. Yönetimdekilerin iç kontrol sistemine önem vermesi, birimlerin iç kontrol konusunda aydınlatılması gerekmektedir.

Kamu kurumları faaliyetlerini yürütürken birçok belirsizlik ve riskle karşı karşıyadır. Hedeflere ulaşabilmek ve faaliyetlerin engelsiz ve kusursuz gerçekleşmesini sağlamak için iç kontrol sistemi içerisinde risk yönetiminin önemi büyüktür. Risk yönetiminden yoksun bir iç kontrol sistemi, makul güvenceyi ihtiva edemeyecek ve hedeflere ulaşmak için yönetime yol göstericilik yapamayacaktır. Bu itibarla, riskli alanlara daha çok yoğunlaşma sağlanmalıdır.

Etkili iç kontrol oluşturulmasında iç ve dış nedenlere bağlı riskler değerlendirilmelidir. Risk değerlendirmesi ise, açık, tutarlı kurum hedeflerinin belirlenmesi ile mümkün olabilir. Bu nedenle, risk ve belirsizlikleri bertaraf edebilmek için stratejik kararlar alınmalı, stratejik hedefler iyi belirlenmeli, stratejilerin uygulanabilmesini sağlayacak planlama, programlama çalışmaları yapılmalı, performans hedefleri muhakkak tespit edilmelidir. Bu da, düzenlenecek iç kontrol eylem planı ile mümkün olabilmektedir.

İç kontrol bir süreçtir. Süreçteki zayıf kısımlarda kontroller yapılarak yolsuzluk, hata ve suistimallerin önüne geçilmeye çalışılmalı, sürekli izlenerek değişen teknoloji, ihtiyaç ve şartlara göre güncellenmelidir.

İç denetçinin iç kontrol konusunda etkin çalışması, mali tablolarda ve diğer belgelerde hata ve hilelerin ortaya çıkma riskini azaltacak, hatta yok edecek ve dış denetimin iş yükünü hafifletecektir. Böylelikle, bütçede sapmaların meydana gelmesini engellemeye yardımcı olacaktır. Bu nedenle, iç denetçilerin iç kontrol değerlendirmeleri yapmasına ağırlık verilmelidir.

Güvenilir ve kapsamlı bir iç kontrol sistemi kurulması ve devam ettirilmesi kurum amaçlarına katkı sağlayacağından gerekli çabanın gösterilmesi gerekmektedir. Bunu yaparken maliyet analizlerinin de göz ardı edilmemesi esas olmalıdır. İç kontrolün zayıflığı; isabetsiz kararlar almaya, itibar kaybına, varlıkların kaybına, kaynakların kullanımında israfa, hizmetlerde ve faaliyetlerde yetersizlik ve kalitesizliğe, yolsuzluk, hata ve usulsüzlüğe yol açar. Ayrıca iç kontrol sisteminin yetersizliği üst yöneticinin makul güvence sağlayamamasına neden olacağından güvence beyanında da eksiklik olduğuna işaret eder.

İç kontrol sistemi ile yönetim arasında sıkı bir bağ vardır. İç kontrol sisteminin temelinde iyi yönetim elde etmek yatmaktadır. Bu sebeple, “iç kontrol sistemi için; eldeki kaynakların iktisatlı kullanılabilmesi amacıyla riskleri önceden tahmin etmek, bu suretle önlemler almak, vardığı sonuçları kanıtlarıyla ilgililere gerek sözlü gerekse yazılı açıklayabilmek için yönetime yardımcı olan, güvence veren, iyi yönetişime olanak sağlayan yönetim aracıdır.” demek mümkündür.

İç kontrol, gelecek zaman içerisinde fırsat yaratabilecek veya tehdit oluşturabilecek riskleri yönetmek amacıyla derlenmiş eylemler bütünüdür. Kurum kültürüne, ihtiyaçlarına ve yönetim felsefesine göre değişiklik göstermektedir. Bu sebeple, iç kontrolün değerlendirilmesinde; yöneticilerin ve personelin görüşleri sorulmalı, hizmet sunulan kişi, şirket ve kamu idarelerinin istek ve önerileri dikkate alınmalı, iç denetim ile dış denetim raporları göz önünde bulundurulmalıdır.

İç kontrol sistemi değerlendirilirken meydana gelebilecek hata, hile ve usulsüzlükleri önleyecek, tespit edebilecek ya da düzeltebilecek kontrol prosedürleri ve kontrol prosedürlerinin etkileri göz önüne alınarak; düzenli aralıklarla hedef formları ve/veya anketler aracılığıyla personel ile irtibat sağlanmalıdır. Çalışanlar arasındaki zayıf işbirliği, üst yönetimin yanlışlıklara sebebiyet veren tutumları, personel ve bilgi işlem hataları, kurum kültürünün personelce benimsenmemiş olması, kaynaklara oranla maliyetlerin fazlalığı iç kontrolün başarısını olumsuz yönde etkiler. Bu sebeple,

işlemlerin akışı, organizasyon yapısı, görev ve sorumluluk dağılımında yetkinliğin aranması verimliliğe imkan verecek halde olursa etkili iç kontrol sisteminden söz edilebilecektir.

İç kontrol çalışmaları; prosedürler, fiziki düzenlemeler, organizasyon yapısı, sorumluluk ve yetkiler gibi başlıklar altında uygulamaya konulmalıdır.

Her türlü bilgi kesinlikle kayıt altına alınmalı, arşivlenmeli, personelin erişebileceği nitelikte bulundurulmalıdır. Hatalı düzenlenen belgeler imha edilmeli, envanter sayımları yapılarak kayıtlarla karşılaştırılmalı, personelin bilgi düzeyi artırılmalı, kuruma aidiyet duygusu personele benimsetilmeli, kurum kültürü personele öğretilmeli ve iç kontrolün tüm personeli kapsadığı çalışanlara hatırlatılmalıdır.

İç kontrolün güvenilirliği; kontrollerin yapısal ve işlevsel etkinliğine, kontrollerin ve işlemlerin belgelenmesinin kapsamına, çalışanların sorumluluğunda olan kontrol faaliyetlerinin personel tarafından bilinmesine, bağımsız gözlem yapılmasına bağlıdır.

İç kontrol sisteminin, idaredeki tüm çalışanların gerçekleştirdiği mali ve mali olmayan tüm faaliyetler üzerinde etkisi olan, iş akışlarının içerisine yerleşmiş süreklilik arz eden yöntem, uygulama ve kurallar bütünü olduğu ile idarenin hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlamaya yönelik süreç olduğundan öncelikle idarenin misyonunu ve vizyonunu açık bir şekilde tanımlaması, hedeflerinin neler olduğunu, hangi işlemin kim tarafından ne şekilde yapılacağını belirlemesi ve tüm personelinin bu konularda bilgilendirmesi gerekmektedir.

Devletin varlığını sürdürebilmesi için geleceğe yönelik planlar yapmasında ilk aşamayı bütçe oluşturur. Bütçe kanununda belirlenenlerin gerçekleştirilmesi, uygulanması ve uygulanırken de sürekli kontrolünün, uygulandıktan sonra da denetiminin sağlanması yürürlükte olan mevzuatla sağlanmaktadır.

İç kontrol sistemi, bütçe kontrol mekanizmasının tamamlayıcı niteliğini haizdir. Diğer bir deyişle, iç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizmasının ilk aşaması olduğu ve bütçe kanunu ile tahmin edilen tahsilat ve harcamalara ilişkin işlemlerin hatasız yürütülmesini sağlayarak yolsuzluk ve suistimal sebebiyle oluşabilecek sapmaları engellemeye yardımcı olduğu söylenebilir. Şöyle ki; kamu yönetiminde bütçeler, tüm gelirlerin tüm harcamalara kanalize edilmesinde kontrolü ödenekler sayesinde sağlar. Bütçede yer alan gelir ve gider kalemlerine ait işlemler gerçekleşirken çalışanların dürüstlüğü, iş yapış yöntemleri, meydana gelebilecek riskler ve risklere

karşı alınması gerekli önlemleri belirlemek, yönlendirmek, yönetmek ise iç kontrolün içeriğini oluşturur. Bu sebeple, iç kontrol, bütçenin değil tüm kamu faaliyetlerinin ve faaliyetleri gerçekleştirenlerin kontrolüdür. Kurumdaki tüm çalışanlar iç kontrol sistemine dahildir ve tüm çalışanlara sorumluluk yükler, çalışanlar iç kontrol sisteminin birer parçasıdır. Bunun faydası ise, faaliyetlerinin kontrol edildiğinin bilincinde olan personelin, işlerini daha dikkatli, düzgün, doğru ve verimli bir şekilde yapmayı amaçlamasında görülür.

İç kontrol sistemi, mevcut durumu özetler ve yol göstericilik yapar. Yani neler yapıldığını ve daha neler yapılması gerektiğini raporlar. Bu yüzden, personele iç kontrolü öğretmeye yönelik, bilgilendirme mailleri gönderilmeli, el kitapçıkları ile broşürler hazırlanmalı, iş akış şemaları hazırlanmalı ve bunların iletilmesi sağlanmalıdır. İç kontrol konusunda personele verilecek eğitim, bastırılacak el kitapçıkları ile broşürler bütçe giderine yol açsa da, yaratacağı faydanın bütçe giderlerini azaltıcı yönde etki edeceği bilinmeli ve buna göre hareket edilmelidir.

Bilgi ve iletişim standartları gereğince, yönetim bilgi sisteminin güçlendirilmesi sağlanmalı, raporlamaların sistem üzerinden çıktısı alınabilecek şekilde tasarlanmalıdır.

İç kontrol sistemine ekonomik açıdan bakılacak olursa bütçe üzerinde ek yük oluşturmadığı, bütçenin gerçekleşme aşamasında kontrolü sağladığı, bundan dolayı gelir gider dengesine olumlu etki yaptığı, gereksiz ve yanlış harcamaların önüne geçtiği, kamu kaynaklarının etkili, verimli, tutumlu ve etkin kullanımına yönelik faaliyetleri içerdiğinden tasarrufu amaçladığı, israf, suistimal ve kötü niyeti önlediği, böylece kamu giderlerinin azaltılmasına ve eldeki kaynakların boşa harcanmamasına yaradığı görülmektedir. Bu itibarla, iç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizmasına olumlu yönde etkisi büyüktür denilebilir.

İç kontrol sisteminin etkin ve verimli kullanılabilmesi için gerekli öneriler ise, özetle şöyle sıralanabilir:

- Kamu kurumları misyonunu ve vizyonunu açık bir şekilde tanımlamalı, hangi işlemlerin ne şekilde kimler tarafından yapılacağını belirlemeli, hedeflerini tespit etmeli ve tüm personelini bu konularda iletişim kanallarını kullanarak bilgilendirmelidir.

- Kurum bünyesinde çalışan tüm personele iç kontrolün ne olduğu, neyi amaçladığı, neye yaradığını anlatmak üzere bilgilendirme amaçlı eğitim, seminer, konferans verilmelidir.
- Personelin kuruma aidiyet duygusu geliştirilmeli ve kurum kültürü öğretilmelidir.
- Hedefler zamanlama ve sayısal açıdan daha gerçekçi tespit edilmelidir.
- İç kontrolün değerlendirilmesinde; iç çevre ve dış çevre yani yöneticiler, personel ve hizmet verilenlerin görüşleri, istek ve önerileri, iç denetim ile dış denetim raporları gibi etkenler göz önünde bulundurulmalıdır.
- Değişen koşul, ihtiyaç ve teknolojiye göre güncellemeler yapılmalıdır.
- Zayıf alanlardaki kontroller sıklaştırılmalı, hata, israf, suistimal ve yolsuzlukların önüne geçilmelidir.
- Yönetimin iç kontrol konusuna önem vermesi ve iç kontrol bileşenlerinin içeriği olan faaliyetlere yönelmesi gereklidir.
- Riskli alanlar tespit edilerek bu alanlara yoğunlaşma sağlanmalıdır.
- Risk değerlendirmeleri ihmal edilmemelidir.
- Planlama, programlama çalışmalarına ağırlık verilmelidir.
- Verimliliğe olanak sağlayacak nitelikte personel alımı yapılmalı, personel sayısı artırılmalı ve personelin yetkinliği sağlanmalıdır.
- Yetkilerin sınırları ile kimlere ne şekilde dağıtıldığına dair düzenlemeler yapılmalıdır.
- Her tür bilgi kaydedilmeli ve ilgililerin ulaşabileceği şekilde arşivlenmelidir.
- Hatalı bilgi ve belgeler yok edilmelidir.
- İç kontrol sisteminin geliştirilmesi çalışmalarına önem verilmeli, Kamu İç Kontrol Standartlarında belirtilen hususlar esas alınarak mevcut eksikliklerin giderilmesi gereklidir.
- Çalışanlar arasındaki zayıf işbirliği ve güven eksikliği verimliliği olumsuz etkileyeceğinden personelin motivasyonunu ve birbiriyle iletişimini, işbirliğini arttırıcı çalışmalar yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ADİLOĞLU, Burcu (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

AKSOY, Mehmet (2008), *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

AKSOY, Şerafettin (1993), *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

AKSOY, Tamer (2012), *Basel ve İç Kontrol*, TÜRMOB Yayını, Ankara.

ALPER, Önder (2005), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle İlgili Mevzuat (Gerekçeli-Açıklamalı-Uygulamalı)*, Denet Yayıncılık, İzmir.

ALTINTAŞ, Abdullah; TÜRKYENER, Can Mustafa (2012), *Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Denetimi*, Ankara Yayınevi, Ankara.

ANIL KESKİN, Duygu (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, Beta Basım Yayım Dağ.A.Ş., İstanbul.

ARCAGÖK, M.Sait; ERÜZ, Ertan (2006), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

ARSLAN, Ahmet (2012), *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama – Performans Programı – Faaliyet Raporlaması – İç Kontrol Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

BAŞARAN, Mustafa; ŞAHİNER, Emin; KOÇAK, Aysun; KAZAN, Ahmet (2010), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Gerekçeli-Açıklamalı)*, İzden Yayıncılık, İzmir.

BATIREL, Ömer Faruk (2007), *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No.24, İstanbul.

CANDAN, Ekrem (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Yayın No.2007/374, Ankara.

DOĞRUYOL, Cengizhan (2010), *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*, Savaş Yayınevi, Ankara.

DOYRANGÖL, Nuran C. (2001), *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.

EDİZDOĞAN, Nihat; ÇETİNKAYA, Özhan (2012), *Kamu Bütçesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım/Ekin Yayınevi, Bursa.

ERALP, İlker (2012), *İç Kontrol*, Başbakanlık Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Ankara.

GÜCENME, Ümit (2004), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Akademi Yayınları, Bursa.

GÜREDİN, Ersin (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayınları, İstanbul.

KALENDEROĞLU, Mahmut (2012), *Kamu Maliyesi-Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, 13. Baskı, Ankara.

KAVAL, Hasan (2005), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

KEPEKÇİ, Celal (1996), *Bağımsız Denetim*, Lazer Ofset, Ankara.

KILIÇ, Adem (2005), *Kamu Maliyesi-Maliye Politikası-Devlet Bütçesi*, Dizayn Yayıncılık, Ankara.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal; TÜM, Kayahan (2012), *İç Kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, Karahan Kitabevi, Adana.

MUTLUER, M.Kamil; ÖNER, Erdoğan; KESİK, Ahmet (2011), *Bütçe Hukuku*, Bilgi Üniversitesi Yayınları, Yayın No.99, İstanbul.

ORHANER, Emine (2007), *Kamu Maliyesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

ÖZBEKa, Çetin (2012), *İç Denetim – Kurumsal Yönetim – Risk Yönetimi – İç Kontrol*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No.3, İstanbul.

ÖZBEKb, Cevdet Yiğit (2012), *Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*, PelikanYayıncılık, Ankara.

ÖZER, Hüseyin (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara.

ÖZER, Mehmet Akif (2010), *İç Denetime Yönelik Etkin Kontrol ve Yönetim Sistemi İçin Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara.

PEHLİVAN, Osman (2011), *Kamu Maliyesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.

TOROSLU, M.Vefa (2014), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

TÜMER, Sumru (2010), *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları: Etken Bir İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?*, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, Yayın No.27, Ankara.

UYAR, Süleyman (2009), *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*, Gazi Kitabevi, Ankara.

UZAY, Şaban (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK Yayını, Yayın No 132.

UZAY, Şaban (2009), *Denetim Süreci ve Aşamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

YILANCI, F.Münevver (2006), *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

YILANCI, F.Münevver; YILDIZ, Birol; KİRACI, Murat (2013), *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.

YÖRÜKER, Sacit (1999), *Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları*, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Sürekli Yayınlar

ACAR, İbrahim Attila; ŞAHİN, Elif Ayşe (2009), *Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim*, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran.

ACAR, Durmuş; AKÇAKANAT, Özen (2012a), *Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri ile Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 28, Ekim.

ACAR, Durmuş; AKÇAKANAT, Özen (2012b), *Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 37, Eylül.

AKÇAY, Serkan (2013), *Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 15, Sayı 1.

AKÇIL, Mustafa (2007), *Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi*, Gümrük Dünyası Dergisi, Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı 54.

AKDOĞAN, Abdurrahman (2004), *Genel Bütçe Uygulamaları ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, Bahar.

AKPINAR, Mahmut (2011), *Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim*, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14.

AKYEL, Recai (2010a), *Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1.

AKYEL, Recai (2010b), *Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile ilişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3.

AKYEL, Recai; BAŞ Hasan (2010), *Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu*, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran.

ANIL KESKİN, Duygu (2009), *Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi*, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Denetişim Dergisi, Sayı 3, Aralık.

ARCAGÖK, M.Sait; YÖRÜK, Bahadır (2004), *Yönetim Kontrolü/İç Kontrol*, (PRATLEY, Alan (2003) Avrupa İçin Kamu Harcama Yönetimi El Kitabından Çeviri), Maliye Dergisi, Sayı 145, Ocak-Nisan.

ARI, Nihat (2012), *Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İncelenmesi*, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Denetişim Dergisi, Sayı 9, Mayıs.

ASLAN, Bayram (2010), *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*, Sayıştay Dergisi, Sayı 77, Nisan-Haziran.

BAŞPINAR , Ahmet (2006), *Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*, Maliye Dergisi, Sayı 151, Temmuz-Aralık.

BOZKURT, Cevdet (2009), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi*, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Denetişim Dergisi, Sayı 3, Aralık.

BOZKURT, Mehmet (2010), *İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi*, SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, Temmuz-Ağustos-Eylül.

DABBAĞOĞLU, Kadir (2007), *İç Kontrol Sistemi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 82, Temmuz-Ağustos.

DEMİRBAŞ, Mahmut (2005), *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 7, Bahar 2005/1.

GÖK, Musa; AKAR, Sevda (2014), *Türkiye 'de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi*, Business and Economics Research Journal (İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi), Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Cilt 5,Sayı 4.

GÜNER, M.Fatih (2009), *Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü*, Maliye Dergisi, Sayı 157, Temmuz-Aralık.

GÜNER, M.Fatih (2010), *Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 46, Nisan.

İBİŞ, Cemal; ÇATIKKAŞ, Özgür (2012), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı 85, Nisan-Haziran.

KESİK, Ahmet (2005), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 9(1).

KIZILTAŞ, Emine (2003), *Çok Yıllı Bütçeleme*, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 16, Sonbahar.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal; GÜNER, Mehmet Fatih (2011), *Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 2.

ÖNEN, S.Mustafa; ÖZMEN, Bedrettin (2011), *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı 81, Nisan-Haziran.

ÖZDEMİR, Serkan (2011), *İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı*, Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2.

PARLAK, Müslüm (2005), *Bütçe Gider Tahminlerinin Aşılması ve Ekonomik Etkileri*, Sayıştay Dergisi, Sayı 59, Ekim-Aralık.

SARAÇ, Osman (2005), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan.

SİVEREKLİ DEMİRCAN, Esra (2005), *Karşılaştırmalı Bir Perspektiften Kamu Mali Yönetiminde Türk Bütçe Sistemi ve Analitik Bütçe Sistemine Geçiş*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 25, Ocak.

SÖYLER, İlhami (2006), *Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)*, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8/1, Aralık.

TANER, Ahmet (2011), *Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme*, Sayıştay Dergisi, Sayı 83, Ekim-Aralık.

TOPCU, Mustafa Kemal (2013), *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Coso Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi*, Sayıştay Dergisi, Sayı 91, Ekim-Aralık.

TUFAN, Mehri; GÖRÜN, Mustafa (2013), *Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi*, Sayıştay Dergisi, Sayı 89, Nisan-Haziran.

TÜREDİ, Hasan; GÜRBÜZ, Filiz; ALICI, Ümmügülsüm (2014), *COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı*, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 11, Sayı 42, Temmuz.

TÜREDİ, Hasan; GÜRBÜZ, Filiz; ZOR, Ümmügülsüm (2015), *Risk Odaklı İç Denetim*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 66, Nisan.

UNAKITAN, Kemal (2003), *2004 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Genel Kurulu)*, Maliye Dergisi, Sayı 144, Eylül-Aralık.

UYSAL, Gürhan (2010), *COSO İç Kontrol Sisteminde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 48, Ekim.

UZUN, Ali Kamil (2009), *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim*, Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını, Denetim Dergisi, Sayı 3, Aralık.

YAMAN, Adem (2008), *Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri*, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 138, Kasım-Aralık.

YENİCE, Ebru (2006), *Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişki*, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Nisan-Haziran.



Tezler

ALİKADIOĞULLARI, Arzu (2010), *Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları*, T.C. Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

BİÇER, A.Altuğ (2006), *İç Kontrolün Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

ERDOĞAN, Simay (2009), *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara.

İLHAN, Mustafa (2007), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

KILINÇ, Kamil (2010), *İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.

ÖZÇELİK, Hayrettin (2008), *İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

ÖZDEM, Tuna (2006), *Kamu Mali Denetiminde Yeniden Yapılandırma ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması ile Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

ÖZŞAHİN, Filiz (2011), *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.

ULUDÜZ, Batuhan (2008), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Araştırma Raporları

ÖZEL, Kamile (2007), *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Araştırma Raporu, Ankara.

SALTIK, Nihal (2006), *İç Kontrol Özdeğerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Araştırma Raporu, Ankara.

SALTIK, Nihal (2007), *İç Kontrol Standartları*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Araştırma Raporu, Ankara.

UZUNAY, Vildan (2007a), *Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Araştırma Raporu, Ankara.

UZUNAY, Vildan (2007b), *COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology)*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Araştırma Raporu, Ankara.

Makaleler

ÖZEREN, Baran (2000), *İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara.

ÖZEREN, Baran (2002), *İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması*, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, Ankara.

ÖZEREN, Baran (2002), *ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan Federal Devlette İç Kontrol Standartları*, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara.

ÖZEREN, Baran (2004), *INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi (Özet Çeviri)*, Sayıştay Yayınları, Haziran.

SAKAL, Mustafa; ŞAHİN, Elif Ayşe (2011), *Stratejik Yönetim Sisteminin Geleceği Açısından Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Uygulamada Etkinliği Sorunu*, KESİK, Ahmet; CANPOLAT, Hasan, *Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Dönüşüm*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

İnternet Kaynakları

ALPMAN, Gökhan (2008), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması*, Deloitte, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0> Erişim Tarihi 16/04/2015

ARCAGÖK, M.Sait (2006), *Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde İç Kontrol*, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4033,kizilcihamamsunumupdf.pdf?0> Erişim Tarihi 15/04/2015

BAKKAL, Hakan; KASIMOĞLU, Alper (2012), *İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “Coso ve CoCo Modeli”*, Mevzuat Dergisi, Yıl: 15, Sayı 178, Ekim. <http://mevzuatdergisi.com/2012/10a/01.htm> Erişim Tarihi 17/04/2015

CANDAN, Ekrem (2008), *Kamuda İç Kontrol Algulamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme-III*, Kasım-Aralık. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6829,candan-ekremkamuda-ic-kontrol-algulamaları-ve-uygulamad-.doc?0> Erişim Tarihi 17/04/2015

ERÜZ, Ertan (2005), *Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme*, 23-27 Mayıs 2005 Tarihleri Arasında Pamukkale Üniversitesi Tarafından Düzenlenen 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Denizli. <http://peb.bumko.gov.tr/Eklenti/5019,eruzmakale1pdf.pdf?0> Erişim Tarihi 15/04/2015

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I, Çeviri, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını, Ankara. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf> Erişim Tarihi 17/04/2015

<http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/issai.pdf> Erişim Tarihi 17/04/2015

<http://www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler> 12/04/2015

<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,5755/mali-yonetim-ve-kontrol-merkezi-uyumlastirma-bulteni-20-.html> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/9794,subat2016.pdf?0> Erişim Tarihi 12/06/2016

http://www.samsundefterdarligi.gov.tr/orta/ikep/hassas_gorevler_personel.pdf Erişim Tarihi 12/06/2016

<https://www.sgb.gov.tr/Defterdarlik%20zleme%20Raporlar/Defterdarlik%20IKEP-%20İzleme%20Haritası%202016-1.pdf> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.sgb.gov.tr/KEP%20Uygulama%20ve%20zleme%20Raporlar/Birim%20Raporlar%20C4%B1/2016%201.%20C3%87eyrek%20-%20Birim%20Raporlar%20C4%B1.pdf> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.bursadefterdarligi.gov.tr/galeri/dokumanlar/19122014151112BDTU2M.pdf> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.ispartadefterdarligi.gov.tr/Ickontrol/Detay/47> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.usakdefterdarligi.gov.tr/ikep/Muhasebe%20Müdürlüğü%20Görev%20Tanımı%20Çizelgesi.pdf> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.sgb.gov.tr/layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%20C4%B1/MB%20Kamu%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%20C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%20C4%B1-%202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlani%2Easpx%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%2520FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%7B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%7D&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1> Erişim Tarihi 12/06/2016

<http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/DairelerveGorevleri.aspx>

Diğer Kaynaklar

KAYA, Hacı Abdullah (2005), *İç Denetim Sunumu*, 23-27 Mayıs 2005 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Konulu 20. Maliye Sempozyumu, Pamukkale/Denizli.

KAYA, H.Abdullah, *İç Denetim Sunumu*, 23-24/05/2006, Ankara. (Alıntı: Mali Hukuk Dergisi, Kasım-Aralık-2007, Sayı 132, s.12)

İç Kontrol Bülteni, T.C. Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayını, Nisan-Haziran 2008, Sayı 1, Ankara.

Trakya Üniversitesi Kamu İç Kontrol Standartları Durum Analiz Raporu Eylem Planı ve Uygulama Projesi, 2009, Edirne.

2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

4059 Sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5436 Sayılı Kanun

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (Yönetmelik)

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2015.

Maliye Bakanlığı 2014 Yılı Performans Denetim Raporu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2015.

Maliye Bakanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, Haziran 2016.

T.C. Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (İKEP)

T.C. Maliye Bakanlığı 2013-2017 Stratejik Planı

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi

EKLER

Ek 1: 2015 Yılı Performans Göstergeleri, Hedef ve Gerçekleşmeleri

No	Performans Göstergesi	Birim Adı	2015 Hedef	Yılı Sonu Gerçekleşme	Hedefe Ulaşma Derecesi (%)
Stratejik Hedef 1: Vergi tabanını adil ve öngörülebilir bir şekilde genişletmek					
1	Vergi harcamaları/GSYH oranındaki azalış (Yüzde)	GELPOL	0,12	0,02	16,7
2	Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı (Yüzde)	GELPOL	52,1	51,6	98,9
3	Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı (Yüzde)	GELPOL	20,0	20,8	103,6
Stratejik Hedef 2: Basit, küresel gelişmelere duyarlı ve rekabet gücünü artıran bir vergi sistemi oluşturmak					
4	Milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler (Adet)	GELPOL	2	0	0,0
5	Vergi mevzuatının geliştirilmesine ilişkin hazırlanan rapor sayısı (Adet)	GELPOL	2	3	150,0
Stratejik Hedef 3: Mali disiplini ve sürdürülebilir büyümeyi gözetenek kaynak tahsis ve kullanım süreçlerini etkinleştirmek					
6	Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı (Yüzde)	BÜMKO	-1,1	-1,2	90,9
7	Gözden geçirilen harcama alanlarına ilişkin üretilen rapor sayısı (Adet)	BÜMKO	8	3	37,5
8	Kaynak tahsis süreçlerini iyileştirmeye yönelik yürütülen proje sayısı (Adet)	BÜMKO	1	1	100,0
9	Performans programı değerlendirilen idare sayısı (Adet)	BÜMKO	110	141	128,2
10	Kamu İstihdam ve Ücret politikasına yönelik yapılan düzenleme sayısı (Adet)	BÜMKO	21	21	100,0
11	Kamu kaynaklarının etkin kullanımına yönelik yapılan analiz sayısı (Adet)	BÜMKO	12	12	100,0
12	Ekonomiyi izlemeye yönelik hazırlanan rapor sayısı (Adet)	SGB	871	897	103,0
13	Mali yönetim ve kontrol alanına ilişkin olarak revize edilen mevzuat sayısı (Adet)	BÜMKO	5	0	0,0
14	Kamu idarelerine yerleştirilen mali hizmetler uzman yardımcısı sayısı (Adet)	BÜMKO	250	331	132,4
15	Eğitim verilen mali hizmetler uzman yardımcısı sayısı (Adet)	BÜMKO	300	0	0,0
16	Mali yönetim ve kontrol alanına ilişkin hazırlanan/revize edilen rehberiel kitabı sayısı (Adet)	BÜMKO	1	0	0,0
17	Strateji geliştirme birimlerinin yöneticilerine yönelik gerçekleştirilen konferans sayısı (Adet)	BÜMKO	3	3	100,0
18	İç denetçi adayları sertifikalı eğitimine katılan kişi sayısı (Adet)	BÜMKO	300	481	160,3
19	Eğitim alan sertifikalı iç denetçi sayısı (Adet)	BÜMKO	700	802	114,6
20	Kamu İç Denetim Otomasyon Yazılımının (İçDen) uygulamaya konulacağı idare sayısı (Adet)	BÜMKO	60	8	13,3

Ek 1: 2015 Yılı Performans Göstergeleri, Hedef ve Gerçekleşmeleri

No	Performans Göstergesi	Birim Adı	2015 Hedef	Yılısonu Gerçekleşme	Hedefe Ulaşma Derecesi (%)
Stratejik Hedef 4: Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesi, izlenmesi ve raporlanması sağlamak					
21	Muhasebe yetkili sertifikalı eğitimi verilen kişi sayısı (Adet)	MUHASEBAT	350	427	122,0
22	Özel bütçeli İdareler ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda çalışan personelin maaşlarının KBS üzerinden yürütülme oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	93,0	93,0	100,0
23	KBS Harcama Yönetim Sistemi (HYS) e-Yoluk uygulama yazılımının tamamlanma oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	50,0	55,0	110,0
24	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) Millî Emlak Otomasyon Sistemi (MEOP) entegrasyon tamamlanma oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	70,0	80,0	114,3
25	Genel bütçeli İdarelere ve bunlara bağlı döner sermayelere hizmet veren muhasebe birimlerinden denetçilerin oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	12,0	12,0	100,0
26	Sunucu sanallaştırma işlemlerinin yapıma oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	100,0	100,0	100,0
27	Maaş banka listelerinin ilgili bankalara elektronik ortamda gönderilme uygulamasının tamamlanma oranı (Yüzde)	MUHASEBAT	90,0	91,0	101,1
Stratejik Hedef 5: Kamu taşınmazlarını ekonominin ihtiyaçlarına uygun olarak proaktif bir şekilde yönetmek					
28	Taşınmazların değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerdeki artış oranı (Yüzde)	MİLE	5,0	17,1	342,8
29	4706 sayılı Kanunun* Ek-3. maddesine göre değerlendirilen taşınmaz miktarı (m ²)	MİLE	1.750.000	5.263.760	300,8
30	4706 sayılı Kanunun Ek-3. maddesine göre verilen irifak hakkı ve kullanım izni sayısı (Adet)	MİLE	75	51	68,0
31	4706 sayılı Kanunun Ek-3. maddesine göre değerlendirilen taşınmazlar sonucu elde edilmesi hedeflenen yeni istihdam sayısı (Adet)	MİLE	2.000	556	27,8
32	CBS'ye dahil edilen taşınmaz sayısı (Adet)	MİLE	150.000	482.909	321,9
33	CBS'ye dahil edilen ortofoto miktarı (km ²)	MİLE	200.000	609.777	304,9
34	Taşra birimlerine teslim edilen coğrafi bilgi (km ²)	MİLE	150.000	42.336	28,2
35	Tespitli yapılan taşınmazların oranı (Yüzde)	MİLE	20,0	7,9	39,3
36	Ortalama işlem sürelerinin bir önceki yıla göre azalma oranı (Yüzde)	MİLE	20,0	10,6	53,1
37	Değerlemesi yapılan taşınmaz sayısı (Adet)	MİLE	150.000	326.588	217,7
38	Ecrimisile konu taşınmazlardan sözleşmeye bağlananların sayısı (Adet)	MİLE	20.000	2.499	12,5
39	MEOP ve TAKBİS sistemindeki kayıtları ile fiilî durum kullanım bilgileri örtüşürülen taşınmaz sayısı (Adet)	MİLE	25.000	857	3,4
*Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlenmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun					

Ek 1: 2015 Yılı Performans Göstergeleri, Hedef ve Gerçekleşmeleri

No	Performans Göstergesi	Birim Adı	2015 Hedef	Yılı Sonu Gerçekleşme	Hedefe Ulaşma Derecesi (%)
Stratejik Hedef 6: Kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve genişletmek					
40	Cari yılda vergi incelemesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede konusunda yapılan görevlendirme sayısı (İptal edilen görevler hariç) (Adet)	VDK	100.000	175.657	175,7
41	Cari yılda gerçekleştirilen teftiş ve soruşturmalara ilişkin görevlendirme sayısı (Adet)	VDK	600	347	57,8
42	İncelenen mükellefler sayısındaki artış oranı (Yüzde)	VDK	10,0	6,1	61,3
43	İnceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu sayısı (Adet)	VDK	115.000	151.065	131,4
44	İncelenen matrahtaki artış oranı (Yüzde)	VDK	5,0	25,6	512,0
45	E-Teftiş kapsamında uygulanan çapraz sorgu sayısı (Adet)	VDK	275.000.000	62.758.715	22,8
46	Kayıt dışı ekonominin oranını düşürmek (Puan)	GELPOL	0,20	-0,60	-300,0
Stratejik Hedef 7: Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile etkin mücadele etmek					
47	Alınan şüpheli işlem bildirimli sayısı (Adet)	MASAK	30.000	74.221	247,4
48	Denetlenen yükümlü sayısı (Adet)	MASAK	90	78	86,7
49	Dava açılan dosya sayısı/Suç duyurusunda bulunulan dosya sayısı (Yüzde)	MASAK	85,0	85,5	100,6
50	Terörün finansman suçuna ilişkin değerlendirmelerin tamamlanma süresi (Ay)	MASAK	15,0	13,0	113,3
51	Aklama suçuna ilişkin değerlendirme süresi (Ay)	MASAK	6,0	5,9	101,7
52	Cari yılda 5549 sayılı Kanun* kapsamında yapılan görevlendirme sayısı (Adet)	VDK	90	38	42,2
53	Cari yılda MASAK ile ilgili yazılan rapor sayısı (Adet)	VDK	35	24	68,6
Stratejik Hedef 8: Muhakemat ve hukuki danışmanlık hizmetlerinde etkinliği artırmak					
54	Kazanılan dava sayısının sonuçlandırılan dava sayısına oranı (Yüzde)	BAHUM	63,0	69,0	109,5
55	Sonuçlandırılan dava sayısının toplam dava sayısına oranı (Yüzde)	BAHUM	18,0	17,1	95,1
56	Verilen hukuki mütalaa sayısının talep edilen mütalaa sayısına oranı (Yüzde)	BAHUM	100,0	100,0	100,0
57	Mütalaa taleplerine bir ay içerisinde cevap verme oranı (Yüzde)	BAHUM	98,0	78,3	79,9
58	Lehe sonuçlanan davalarda infaz ve tahsilat oranı (Yüzde)	BAHUM	70,0	81,4	116,3
Stratejik Hedef 9: Stratejik yönetimi, insan kaynaklarını, teşkilat yapısını, teknolojik altyapıyı ve kurumsal kültürü geliştirmek					
59	Stratejik planda yer alan göstergelerin izlenme oranı (Yüzde)	SGB	86,0	86,0	100,0
60	İç kontrol alanında taşrada eğitim/konferans verilen personel sayısı (Adet)	SGB	1.500	1.050	70,0
61	Bilgi teknolojilerine yapılan yatırımın Bakanlık bütçesindeki payında artış** (Yüzde)	SGB	37,5	42,0	112,0
62	Merkez personeli ortalama eğitim süresi (Gün)	PERGEN****	5,00	0,13	2,6
63	Taşra personeli ortalama eğitim süresi (Gün)	PERGEN****	5,00	0,13	2,6
64	Bakanlık yöneticilerinin çağdaş yönetim teknikleri konusunda bilgilerini artırmak için düzenlenen program sayısı (Adet)	PERGEN****	4	0	0,0
65	İncelenen milletlerarası iyi uygulama örneği sayısı (Adet)	PERGEN****	3	0	0,0
66	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında düzenlenen sertifikalı programı sayısı (Adet)	PERGEN****	4	3	75,0
67	Yurtdışında eğitim alan personel sayısındaki artış oranı (Yüzde)	PERGEN	20,0	0,0	0,0
68	Yapılacak kariyer uzmanlık sınavı sayısı (Adet)	PERGEN	2	2	100,0

* Suç Gelirlerinin Aklanmasını Önlenmesi Hakkında Kanun
**Gözkonusu gösterge "Bilgi teknolojilerine yapılan yatırımın Bakanlık yatırım bütçesi içindeki payı" olarak değiştirilmiştir.
***Türünü ile renklendirilmiş olan göstergeler 2013-2017 Maliye Bakanlığı Stratejik Planı kapsamında yer alan göstergelerdir.
****23/05/2015 tarihli 29335 sayılı RG yayımlanan 6646 sayılı Kanun ile kapatılan MAYEM'in bütün görevleri PERGEN'e aktarım işi olmakla birlikte bütünlüğün ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla raporda MAYEM'in göstergelerinin izlenmesine devam edilmektedir.

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2015 yılı Faaliyet Raporu (2015: 104 ila 106)

Ek 2: İKEP Kontrol Ortamı Tablosu

1- KONTROL ORTAMI

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standartı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
KOS1	Etik Değerler ve Dürüstlük: Personel davranışlarını belirleyen kurallara personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.								
KOS 1.1	İç kontrol sistemi ve işleyiş yönetimi ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmelidir.	2018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolle İlgili Usul ve Esaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Kontrol Standartları, Tablolu, Ut Yöneticiler için İç Kontrol Rehberi, 11/05/2009 tarih ve 17 Nolu Bakanlık İç Kontrol Olayı İç Kontrol Genelgesi, İç Kontrol Broşürü, Hizmet İç Eğitim Genelgesi (İç kontrol konusu dahil edildi), Bakanlığımızın kariyer meslek mesleplilerinin eğitim konularında İç kontrol konusuna eklendiği Bakanlık Makamı Üçüncü Yöneticiler için İç Kontrol ve Risk Yönetimi konulu bilgilendirme konferansları düzenlenmiştir.	1.1.1	Ut yöneticinin iç kontrol sistemi ile ilgili beklentilerine yönelik her yılın başında bir deyere yapılması	SGB		İç Kontrol Genelgesi	Ocak 2015	
			1.1.2	Birim yöneticileri tarafından iç kontrol kararlılık boyutu yapılması	Birim Yöneticileri		İç Kontrol Kararlılık Boyutu	Ocak 2015	
			1.1.3	Kamu İç Kontrol Rehberinin bakanlık yönetimine tanıtılması	BUMİKO		Toplantı Notu	Ocak 2015	
			1.1.4	İç Kontrol Eylem Planı uygulamalarına tutarlı yönetici beklentilerinde birim yöneticileri ile değerlendirilmesi	Ut Yönetim	SGB	Toplantı Tutanağı	Ocak 2015	
			1.1.5	Göreve yeni başlayan yöneticilere sunulanak üzere iç kontrol dosyası hazırlanması	SGB		İç Kontrol Dosyası	Ocak 2015	
			1.1.6	Farkındalığın artırılmasıyla yönelik periyodik olarak yazılı, görsel ve işitsel yayımlar yapılması	SGB	Ut Yönetim	Yazılı, Görsel ve İşitsel Yayınlar/ e-posta	3 ayda bir	
			1.1.7	İç kontrolle ilgili broşürlerin güncellenmesiyle personele dağıtılması	SGB		Broşürler	Mart 2015	
			1.1.8	Birimlerin intranet sayfalarında iç kontrol saklanması oluşturulması	Tüm Birimler	SGB	Intranet Sayfası	Nisan 2015	
			1.1.9	Yöneticiler için bilgilendirme toplantısı düzenlenmesi	SGB		Toplantı Notu	Mayıs 2015	
			1.1.10	Birimlerde iç kontrol eğitimi vermek üzere eğitimcilerin yetiştirilmesi	SGB, BUMİKO, MAYEM	Tüm Birimler	İç Kontrol Eğitimi Sertifikası	Mayıs 2015	
			1.1.11	İç kontrol eğitim dokümanlarının işleyişin güncellenmesi ve iyileştirilmesi doğrultusunda yapılacak şekilde yeniden düzenlenmesi	BUMİKO	SGB	Eğitim Dokümanları	Haziran 2015	
			1.1.12	Farkındalığın artırılması için slogan yarışması düzenlenmesi	SGB	Tüm Birimler	İç Kontrol Sloganları Yarışması	Temmuz 2015	
			1.1.13	İç kontrol eğitimi alan eğitimcilerin belirli bir program dahilinde birimlerinde eğitim vermeleri	Birim İç Kontrol Eğitimcileri		- Eğitim Katılımcı Listeleri - Eğitim Programları	Ekim 2015	
			1.1.14	Eğitiminin yaygınlaştırılması amacıyla uzaktan eğitim modüllerinin oluşturulması	SGB	BUMİKO	"e-ikontrol eğitim" Modülü	Kasım 2015	

Kaynak:

http://www.sgb.gov.tr/_layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%20C4%B1/MB%20Kamu%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%20C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%20C4%B1-%202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlani%2Easpx%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%2520FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%7B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%7D&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1

Ek 3: İKEP Risk Değerlendirme Tablosu

2- RİSK DEĞERLENDİRME

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standartı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İzlenimi Yapılacak Birim	Çıkış/ Sonuç	Tanımlanma Tarihi	Açıklama
RDS 5.6	İdare ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabılır, ilgili ve etkili olmalıdır.	2013-2017 MB Stratejik Plan, Yıllık Performans Programları, Performans Programı Hazırlama Broçürü							Bu parça yönetilerek mevcut durum yeterli görünmese sağlanacaktır.
RDS6	Risiklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi: İdareler, öncelikli bir şekilde sunulan, yaparlık amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirilmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.								
RDS 6.1	İdareler, her yıl sistematik bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	5018 sayılı Kanun (md. 63, 64), İç Kontrol ve Çeşitli Mali Kontrolle İlgili Uslu ve Esaslar, Çeşitli Mali Kontrol İşlemleri Yönetmeliği, Kamu İdarelerinde Hattırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 20/7/2010 tarihli ve 2010/2 sayılı Hazine İşi Eğitim Genelgesi, PERGENİM 20/07/2010 tarihli ve 15664-15665 sayılı yazısı, Karşılık meseleli mesemplerinin eğitim konularına risk konusuna eklenmesiyle ilgili Bakanlık Makamı Onayları, MB Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi, Operasyonel düzey risk eylem planları, Yöneticiler için İç Kontrol ve Risk Yönetimi konulu bilgilendirme konferansları sunumları	6.11	1.1.9'deki eylem gerçekleştirilerek risk konusuna da bilgilendirme yapılması					
			6.12	Bakanlık tutar yönetimine "MB Risk Strateji Belgesi" nin oluşturularak yürürlüğe konması	Üst Yönetim	SGB	MB Risk Strateji Belgesi	Şubat 2015	
			6.13	MB stratejik (idare düzeyi) risklerinin belirlenmesi	Üst Yönetim	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Şubat 2015	
			6.14	Performans (birim düzeyi) risklerinin belirlenmesi	Birim Yöneticileri	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mart 2015	
			6.15	Birimlerin operasyonel (alt birim düzeyi) hedeflerinin değerlendirilip gerçekleştirilecek riskleri ve fırsatları belirlenmesi	Tüm Birimler	SGB	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mart 2015	
RDS 6.2	Risiklerin gerçekleştirme olasılığı ve zminsel etkileri yolda an az bir kez analiz edilmelidir.		6.21	Her düzeyde belirlenen risklerin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler		Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Mart 2015	
RDS 6.3	Risiklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.		6.31	Risikler için belirlenen önlemlere yönelik her düzeyde eylem planı hazırlanması	Tüm Birimler		Stratejik Risk Eylem Planı, Performans Risk Eylem Planı, Operasyonel Risk Eylem Planları	Şubat 2015 Mart 2015	

Kaynak:

http://www.sgb.gov.tr/_layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%C4%B1/MB%20Kamu%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%C4%B1-%202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlani%2Easpx%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%252FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%7B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%7D&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1

Ek 4: İKEP Kontrol Faaliyetleri Tablosu

3- KONTROL FAALİYETLERİ

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standartı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İyileştirecek Birim	Çalışma Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
KFS7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri: İdaralar, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karışıklaştırmaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.								
KFS 7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (dönüşümler, geçişler, öngörülen yolyla kontrol, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	5018 sayılı Kanun, 4953 sayılı Kanun, 178 sayılı KHK, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolle İlgili Üniteler, Çeşitli Kontrol İşlemleri Yönetmeliği, Muhasebe Teşkilatlarının Çalışma Üniteleri ve Enerji Hakkında Yönetmelik, İç Denetçilerin Çalışma Üniteleri ve Enerji Hakkında Yönetmelik, Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi	7.1.1	Her düzeyde tespit edilen riskler için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Tüm Birimler		Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları	Şubat 2015 Mart 2015	
KFS 7.2	Kontrollere, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.		7.2.1	2.7.1'de öngörülen işlem gerçekleştirilmeden operasyonel düzeyde tespit edilen risk ve kontrol faaliyetlerinin de işlem stratejilerine alınması					
KFS 7.3	Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönüştürülmesi ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.	5018 sayılı Kanun, 1886 sayılı Kanun, 4706 sayılı Kanun, 2489 sayılı Kanun (8. md.), 3091 sayılı Tasarımın Mali Zilyetliğine Yapılan Tecrüvelerin Çekilmesi Hakkında Kanun, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun tasarruflar zilyetliğine karşı yapılan tecrüveler men eden hükümleri, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Tasarım Mali Yönetmeliği (32 md.), Muhasebe Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (518. md.), Merkezi Yönetim Harcaması Belgeleri Yönetmeliği, Kamu İdarelerine Ait Tasarımın Kaydına İlişkin Yönetmelik, Kamu İdarelerine Ait Tasarımın Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik, Hazine Tasarımının İdarisi Hakkında Yönetmelik, Hazine Tasarımının İdarisi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik							Bu kısım yasal olarak mevcut durumda yeterli güvence sağlamaktadır.
KFS 7.4	Belirlenen kontrol yönteminin maliyetli belirlenmesi faydalıdır.		7.4.1	Risk yönetiminde fayda-maliyet analizinin yapılmasına yönelik olarak eğitim düzenlenmesi	MAVEM	Tüm Birimler	Eğitim Sertifikası	Mayıs 2015	
			7.4.2	Her düzeyde tespit edilen riskler için belirlenen ve harcama gerektiren kontrol faaliyetleri için fayda-maliyet analizinin yapılması		Tüm Birimler	Fayda Maliyet Analizi Tespit Raporu	Mart 2015	

Kaynak:

http://www.sgb.gov.tr/_layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%20C4%B1/MB%20Kamu%20C4%B0C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%20C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%20C4%B1-%20202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlani%2Easpx%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%2520FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%7B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%7D&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1

Ek 5: İKEP Bilgi ve İletişim Tablosu

4- BİLGİ VE İLETİŞİM

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Ongörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıkış/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
BİS 15.2	Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve silinebilir olmalıdır.	Başbakanlık Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü/İstisna Standardı Doçya Planı, Birimlerin evrak otomasyon sistemleri (EBYS, MASAK, elektronik doküman yönetim sistemi)	15.2.1	2.7.4'te öngörülen eylem gerçekleştirilince bu parti sağlayacak düzenlemelerin de yapılması					
BİS 15.3	Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.	Otomasyon sistemlerinde var olan kişisel bilgiler, kullanıcı hesapları ile güvenli şekilde depolanır ve bilgilerin silinmesinden önce BİSİM'de Genelgesi, MB DİMD Evrak Taleminatı, MB Kontrol Evrak İşlem Yönergesi, 28.07.2003 tarihli ve 5322 sayılı evrak kararla işlemleri kapsamlı Genel Yasa							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.
BİS 15.4	Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.	Başbakanlık Standardı Doçya Planı Genelgesi 2005/7, Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Elektronik Belge Standartları Genelgesi (2008/16), EBYS							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.
BİS 15.5	Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.	Başbakanlık Standardı Doçya Planı Genelgesi 2005/7, Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Başbakanlık Elektronik Belge Standartları Genelgesi (2008/16), EBYS							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.
BİS 15.6	İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve arşivini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.	Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelik, Birim Fikralı Arşivleri, EBYS							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.
BİS16	Hata, yanlışlık ve yolsuzlukların bildirilmesi: İdareler, hata, yanlışlık ve yolsuzlukların belirlenmiş bir diziye içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.								
BİS 16.1	Hata, yanlışlık ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.	657 sayılı Kanun, 3071 sayılı Kanun, 3628 sayılı Kanun, 4483 sayılı Kanun, 4982 sayılı Kanun, 5176 sayılı Kanun, 5237 sayılı Kanun,	16.1.1	Hata, Yanlışlık ve Yolsuzlukların Bildirimi Yönetmeliği'ni yayımlama gözetim gerçekleştirilerek duyurulması yapılması	BAHİM		Broşür, e-posta	Haziran 2015	
BİS 16.2	Yöneticiler, bildirilen hata, yanlışlık ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.	Devlet Memurlarının Şikayet ve Mitracafları Hakkında Yönetmelik, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Hata Yanlışlık ve Yolsuzlukların Bildirimi Yönetmeliği, Broşür							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.
BİS 16.3	Hata, yanlışlık ve yolsuzlukların bildiren personele hakaret ve ayrımcı bir muamele yapılmamalıdır.	Anayasa (md. 25, 125, 129), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3628 sayılı Kanun (md. 18), 5237 sayılı Kanun, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik							Bu parti yönetlik olarak mevcut durum yeterli görülmüştür.

Kaynak:

http://www.sgb.gov.tr/_layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%C4%B1/MB%20Kamu%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%C4%B1-%202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlani%2Easpx%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%252FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%7B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%7D&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1

Ek 6: İKEP İzleme Tablosu

5- İZLEME

Standart Kod No	Kamu İç Kontrol Standartı ve Genel Şartı	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim veya Çalışma Grubu Üyeleri	İzlenimi Yapılacak Birim	Çıktı/ Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Aplıması
IS17	İç kontrolün değerlendirilmesi idareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirilmelidir.								
IS 17.1	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.	İç Kontrol ve Çu Mali Kontrolle İlişkin Ünl ve Etnaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Ünl ve Etnasları Hakkında Yönetmelik, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rabbeti	17.1.1	İç Kontrol Eylem planı ile uygulamaya konulan Operasyonel Planlar, İşlem Stratejileri, İşlem Yönetmelileri, Birim Yönetmelileri ve İki Görev Değişim Çıktıları, Harca Görev Listeleri, ISO Sertifikaları, Yatay ve Dikey Rapor Akış Çayları gibi mekanizmaların güncel turlduğu bilgilerin yılda bir kez SGB'ye bildirilmesi.	Tüm Birimler		Güncelleme Raporu	Eylül 2015	
IS 17.2	İç kontrolün eksik yönleri ile uyum olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.		17.2.1	İç kontrol değerlendirme anket sorularının güncel olarak yapılarak yeniden düzenlenmesi	SGB	BUMİKO	İç Kontrol Değerlendirme Anket Forumu	Temmuz 2015	
IS 17.3	İç kontrolün değerlendirilmesine idarelerin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.	Kontrol Değerlendirme Anketleri, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rabbeti, Kontrol Değerlendirme Çalışmaları,							Bu para yemelik olarak mevcut durum yeterli görünmüştür.
IS 17.4	İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve ihtiyatları ile iç ve dış denetim sonuçlarında düzenlenmiş raporlar dikkate alınmalıdır.	İç Kontrol ve Çu Mali Kontrolle İlişkin Ünl ve Etnaslar, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Ünl ve Etnasları Hakkında Yönetmelik, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rabbeti							Bu para yemelik olarak mevcut durum yeterli görünmüştür.
IS 17.5	İç kontrolün değerlendirilmesi konusunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.	MB İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu, MB 2010 Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi, MB İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rabbeti							Bu para yemelik olarak mevcut durum yeterli görünmüştür.
IS18	İç denetim idareler fonksiyonel olarak bağlanmış bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.								
IS 18.1	İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulduğu tarafından belirlenen standartlara uyum bir şekilde yürütülmelidir.	Maliye Bakanlığı İç Denetim Yönetmeliği, İç Denetim Plan ve Programı, İç Denetim Broşürü, Kamu İç Denetim Rabbeti, Bilgi Teknolojileri Denetim Rabbeti, İç Denetim Kalite Geliştirme Programı							Bu para yemelik olarak mevcut durum yeterli görünmüştür.
IS 18.2	İç denetim sonuçlarında idare tarafından alınması gerekli görülen önlemler iç denetim planı kapsamında, uygulanmalı ve izlenmelidir.	İç Denetimlerin Çalışma Ünl ve Etnasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Denetim Rabbeti, MB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yönetmeliği (Taslak)							Bu para yemelik olarak mevcut durum yeterli görünmüştür.

Kaynak:

http://www.sgb.gov.tr/_layouts/xlviewer.aspx?id=/Kontrol%20Eylem%20Plan/MB%20Eylem%20Planlar%20C4%B1/MB%20Kamu%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Standartlar%20C4%B1na%20Uyum%20Eylem%20Plan%20C4%B1-202015.xlsx&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Esgb%2Egov%2Etr%2FSayfalar%2FEylemPlanı%2Easp%3FRootFolder%3D%252FKontrol%2520Eylem%2520Plan%2520FMB%2520Eylem%2520Planlar%25C4%25B1%26FolderCTID%3D0x01200055A9FADBCB52AB4D8155B35DE9125C2B%26View%3D%27B8A7ACD54%2D8B2E%2D45C8%2DB428%2D50A8A1C389D3%27&DefaultItemOpen=1&DefaultItemOpen=1

Ek 7: Görev Tanımı Çizelgesi

UŞAK MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ

GÖREV TANIMI ÇİZELGESİ					
Daire/Servis Adı	Servis Sorumlusu	Yedek Görevli	Görevler	Görevli	Yedek Görevli
Bilgi İşlem Servisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK	Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK
			Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Cemil ÇETİN
İcra İşlemleri Servisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK	Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK
			Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Cemil ÇETİN
Görüş, Uygulama ve Rapor Servisi	Cemil ÇETİN	Mukaddes USLU	Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Mukaddes USLU
			Servis Görevlisi	Mukaddes USLU	Cemil ÇETİN
Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Servisi	Mukaddes USLU	Cemil ÇETİN	Servis Görevlisi	Mukaddes USLU	Cemil ÇETİN
			Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Mukaddes USLU
Banka Servisi	Nazif BURŞUK	Mukaddes USLU	Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Mukaddes USLU
			Servis Görevlisi	Mukaddes USLU	Nazif BURŞUK
Kişi Borçları Servisi	Nazif BURŞUK	Cemil ÇETİN	Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Cemil ÇETİN
			Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK
Taahhüt İşlemleri Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Cavit CEYLAN	Emin ÖZTÜRK
			Servis Görevlisi	Emin ÖZTÜRK	Cavit CEYLAN
Satın Alma (İdari ve Mali İşler) Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Gülşay KARAKAYA	Reyhan Ö. ERGİN
			Servis Görevlisi	Reyhan Ö. ERGİN	Gülşay KARAKAYA
Personel/Özlük Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Gülşay KARAKAYA	Reyhan Ö. ERGİN
			Servis Görevlisi	Reyhan Ö. ERGİN	Gülşay KARAKAYA
Bütçe Gelirleri Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Özlem DEMİR	Cavit CEYLAN
			Servis Görevlisi	Cavit CEYLAN	Özlem DEMİR
Vezne Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Emin ÖZTÜRK	Cavit CEYLAN
			Servis Görevlisi	Cavit CEYLAN	Emin ÖZTÜRK
Muhasebe Yetkilisi Mutemedi İşlemleri Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Emin ÖZTÜRK	Cavit CEYLAN
			Servis Görevlisi	Cavit CEYLAN	Emin ÖZTÜRK
Emanetler Servisi	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Metin ULUDAĞ	Özcan ADAŞ
			Servis Görevlisi	Özcan ADAŞ	Metin ULUDAĞ
Yevmiye Servisi	Mehmet AKBAŞ	Sevgi ÖZÇAKIR	Servis Görevlisi	Serap YOLCU	Reyhan Ö. ERGİN
			Servis Görevlisi	Reyhan Ö. ERGİN	Serap YOLCU
Evrak Kayıt ve Arşiv İşlemleri Servisi	Mehmet AKBAŞ	Sevgi ÖZÇAKIR	Servis Görevlisi	Serap YOLCU	Reyhan Ö. ERGİN
			Servis Görevlisi	Reyhan Ö. ERGİN	Serap YOLCU
Yapı Denetim İşlemleri Servisi	Mehmet SOYSAL	Cemil ÇETİN	Servis Görevlisi	Mehmet SOYSAL	Nazif BURŞUK
			Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Mehmet SOYSAL
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Servisi	Mehmet AKBAŞ	Sevgi ÖZÇAKIR	Servis Görevlisi	Özcan ADAŞ	Metin ULUDAĞ
			Servis Görevlisi	Metin ULUDAĞ	Özcan ADAŞ
Tetkik Servisi 1	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK	Servis Görevlisi	Nazif BURŞUK	Cemil ÇETİN
			Servis Görevlisi	Cemil ÇETİN	Nazif BURŞUK
Tetkik Servisi 2	Mukaddes USLU	Serap YOLCU	Servis Görevlisi	Özlem DEMİR	Mukaddes USLU
			Servis Görevlisi	Mukaddes USLU	Özlem DEMİR
Tetkik Servisi 3	Sevgi ÖZÇAKIR	Mehmet AKBAŞ	Servis Görevlisi	Gülşay KARAKAYA	Reyhan Ö. ERGİN
			Servis Görevlisi	Reyhan Ö. ERGİN	Gülşay KARAKAYA
			Servis Görevlisi	Metin ULUDAĞ	Özcan ADAŞ
			Servis Görevlisi	Özcan ADAŞ	Metin ULUDAĞ
Tetkik Servisi 4	Mehmet AKBAŞ	Sevgi ÖZÇAKIR	Servis Görevlisi	Serap YOLCU	Gülşay KARAKAYA
			Servis Görevlisi	Gülşay KARAKAYA	Serap YOLCU

Kaynak:

<http://www.usakdefterdarligi.gov.tr/ikep/Muhasebe%20Müdürlüğü%20Görev%20Tanımı%20Çizelgesi.pdf>

Ek 8: İYK Toplantı Tutanağı

KARAR TARİHİ : 29.03.2016

KARAR NUMARASI : 35

ISPARTA DEFTERDARLIĞI İÇ KONTROL EYLEM PLANI TOPLANTI KARAR TUTANAĞI

Bakanlığımız İç Kontrol Standartlarına Uyum Planı kapsamında hazırlanan 04.01.2013 tarihli ve 2013/1 Sıra No.lu “Defterdarlık İç Kontrol Eylem Planı Genelgesi” gereğince Defterdarlığımızca oluşturulan “Defterdarlık İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu” 29.03.2016 tarihinde saat 11:00’de toplanmıştır.

Toplantıda bu güne kadar yapılan eylemler görüşülmüş ve aşağıda maddeler halinde sunulmuştur.

YAPILAN EYLEMLER

- 1- KOS 1.3.5 kodlu “**Etik Kurallarının ilan panolarında veya internet siteleri ile portallarda yayınlanması**” eylemi yapılmıştır.
- 2- KOS 1.3.7 kodlu eylem gereğince “**Hizmet içi eğitim, görevde yükselme programları ve birim yönergelerine etik konusunda yapılacak periyodik eğitimlerin eklenmesi**” eylemi Mayıs 2013 te düzenlenen Muhasebe Mevzuatı Eğitimine 3 saat süreli Etik Eğitimi konusu eklenmiştir.
- 3- KOS 2.1.3 kodlu “**Maliye Bakanlığı misyonunun Defterdarlık internet sayfasında yayınlanması**” eylemi yapılmıştır.
- 4- KOS 4.2.5 kodlu “**Defterdarlık yönetim kademelerinin yetki devrine ilişkin onay/iç genelge hazırlanması**” eylemi için 18.11.2011 tarihli İş Bölümü ve İmza Yetkileri Yönergesi mevcuttur.
- 5- KOS 4.2.6 kodlu “**Defterdarlık yönetim kademelerinin imza devrine ilişkin onay/iç genelge hazırlanması**” eylemi için 18.11.2011 tarihli İş Bölümü ve İmza Yetkileri Yönergesi mevcuttur.
- 6- KFS 9.1.2 kodlu eylem gereğince “**Defterdarlık birimlerinin fonksiyonel görev dağılımları dikkate alınarak varsa faaliyet- görev çakışmalarını tespit etmek ve görev ayrılığı ilkesini sağlayacak önerileri geliştirmek üzere çalışma grubu oluşturulması**” eylemini gerçekleştirmek üzere Defterdarlık Makamının 05.06.2013 tarihli Oluru ile çalışma grubu oluşturulmuş olup, 17.07.2013 tarihli hazırlanan çalışma grubu raporu sonucunda Defterdarlık birimleri arasında herhangi bir faaliyet-görev çakışmasının olmadığı tespit edilmiştir.

- 7- BİS 13.7.4 kodlu **“Defterdarlık yöneticilerinin personel ile yılda en az iki kez periyodik değerlendirme toplantıları yapması”** eyleminin Defterdarlık birimlerince yapılmıştır.
- 8- KOS 3.2.4 kodlu **“Defterdarlıklarda yönetmeliği bulunmayan görevliler için mesleki yeterliliklerinin sürekliliğinin sağlanması”** eylemi Defterdarlık birim yönergeleri hazırlanırken dikkate alınmıştır.
- 9- BİS 13.2.2 kodlu **“Defterdarlık yönetici ve personelinin görevlerini yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları her türlü mevzuat ile iş, işlem yönerge ve talimatların kategorize edilerek internet üzerinden erişilebilir hale getirebilecek bir sistem kurulması ”** eylemini gerçekleştirmek üzere Bakanlığımız ve Genel Müdürlüklerimizin internet sayfalarında yer alan mevzuat bölümüne link verilmiştir.
- 10- BİS 13.2.3 kodlu **“Defterdarlık personelinin kurumsal e-posta adreslerinin oluşturulması”** eylemini gerçekleştirmek üzere kurumsal e-posta adresi olmayan personel için Bakanlığımız Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığından kurumsal e-posta adresleri alınmıştır.
- 11- BİS 13.3.2 kodlu **“Defterdarlıklarda yönetim bilgi sistemlerinde üretilen ve kamuoyu ile paylaşılan bilgilerin doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olarak internette güncel tutulması ve aylık bazda değerlendirilmesi ”**eylemini gerçekleştirmek üzere Defterdarlık birimlerinden aylık bazda istenen istatistiklerin yayınlanması için Defterdarlığımız İnternet sayfasında istatistikler bölümü hazırlanmıştır.
- 12- BİS 13.7.3 kodlu **“Defterdarlık idari personeli için paylaşım platformu oluşturulması ”** eylemini yapılmıştır.
- 13- BİS 14.4.2 kodlu **“Defterdarlıklarda düzenlenen raporların yatay ve dikey akışının belirlenmesi”** eylemi birimler tarafından hazırlanmıştır.
- 14- KOS 2.2.4 kodlu **“Defterdarlıkların kendi misyonlarını belirlemeleri, defterdarlık birim yönergelerinde yer verilmesi, internet sayfalarında yayınlamaları ve misyonla uyumlu görev tanımlarını yapmaları”** eylemi yapılmıştır.
- 15- KOS 2.2.5 kodlu **“Defterdarlıkların ve alt birimlerinin görev tanımlarının yapılması, mevcut olanların gözden geçirilmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 16- KOS 2.2.6 kodlu **“Defterdarlık Birim Yönergelerinin elektronik olarak yayınlanması”** eylemi yapılmıştır.
- 17- KOS 2.4.2 kodlu **“Defterdarlık Birim Yönergelerinin hazırlanması sırasında defterdarlığın ve alt birimlerinin teşkilat şemalarının ve fonksiyonel görev dağılımlarının da oluşturulması”** eylemi yapılmıştır.
- 18- KOS 2.5.3 kodlu **“Defterdarlık Birim Yönergelerinin hazırlanması sırasında idarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisinin dikkate alınması”** eylemi yapılmıştır.
- 19- KOS 2.7.3 kodlu **“Defterdarlıklarda yöneticilerin belirli periyotlarla yürütülen işler hakkında bilgi almasını ve izlemesini sağlayacak yöntemlerin belirlenmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 20- KFS 11.3.2 kodlu **“2.2.5' te öngörülen eylem ile belirlenen Defterdarlık Birim Yönergelerinde devir ve teslim ilişkili yükümlülüklerin raporlanmasını kapsayacak hususlara yer verilmesi”** eylemi yapılmıştır.

- 21- KOS 2.7.4 kodlu **“Defterdarlıkların operasyonel planlarını oluşturmaları”** eylemi için Defterdarlık birimleri çalışma gruplarını oluşturulmuş ve 2014 yılına ait operasyonel planlarını hazırlanmıştır. Personel Müdürlüğü Operasyonel Planının Perop sistemine girişi tamamlanmıştır.
- 22- RDS 5.5.2 kodlu **“Defterdarlıkların operasyonel planlarını hazırlarken faaliyetlerine yönelik hedeflerinin belirlenmesi ve duyurulması”** eylemi Operasyonel planlar hazırlanırken Defterdarlığımız birimlerince hedefler belirlenecek ve tüm personele duyurulmuştur.
- 23- RDS 5.4.4 kodlu **“Defterdarlıklarda yürütülen faaliyetlerin 3'er aylık dönemler halinde izlenmesinin sağlanması”** eylemi Defterdarlık birimlerince çalışma grupları oluşturulmuş ve faaliyetleri izlenmeye başlanmıştır.
- 24- Bakanlığımız Strateji Geliştirme Başkanlığının 31.01.2013 tarihli ve 211 sayılı yazısı eki **“Defterdarlıklarca İç Kontrol Eylem Planı ve İzleme Formunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”** incelenerek BİS 14.4.2 kodlu **“Defterdarlıklarda düzenlenen raporların yatay ve dikey akışının belirlenmesi”** eylemi için Defterdarlık çalışma grubu oluşturulmuş ve 21.03.2014 tarihli onay ile “Isparta Defterdarlığı Rapor Tespit Tablosu” oluşturulmuş olup 25.03.2014 tarih ve 513 sayılı yazı ile tüm personele duyurulması sağlanmıştır.
- 25- BİS 15.6.1 kodlu **“Defterdarlıklarda iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sisteminin oluşturulması”** eylemi yapılmıştır.
- 26- KOS 1.6.2 kodlu **“Defterdarlıklardaki işlem süreçlerinde bilgi ve belgelerin doğru, tam ve güvenilir olmasını sağlayacak kontrollerin belirlenmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 27- KOS 4.1.4 kodlu **“ Defterdarlıklarda işlem süreçlerinin ve bu süreçlerde imza ve onay mercilerinin belirlenmesi ile işlem süreç haritalarının çıkarılması”** eylemi yapılmıştır.
- 28- KFS 8.1.2 kodlu **“Defterdarlıkların önemli faaliyetleri ile mali karar ve işlemlerini kapsayan yazılı prosedürler belirlenmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 29- KFS 8.2.2 kodlu **“8.1.2’de öngörülen Defterdarlık İşlem Yönergesinde bu hususlarada yer verilmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 30- KFS 8.3.2 kodlu **“8.1.2’de öngörülen Defterdarlık İşlem Yönergesinde bu hususlarada yer verilmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 31- KOS 4.1.5 kodlu **“Defterdarlık işlem süreçlerinin e-döküman olarak portalda yayınlanması”** eylemi yapılmıştır.
- 32- KFS 11.1.3 kodlu **“8.1.2’de öngörülen Defterdarlık İşlem Yönergesinde faaliyetlerin sürekliliğini temin etmeye ve kurumsal hafıza oluşturmaya yönelik düzenlemelere de yer verilmesi”** eylemi yapılmıştır.
- 33- BİS 13.1.2 kodlu **“ 4.1.4’te öngörülen eylem kapsamında İletişim Akış Şeması oluşturulması”** eylemi yapılmıştır.
- 34- RDS 6.1.7 kodlu **“Her yıl Şubat ayında Defterdarlıkların hedeflerinin değerlendirilip karşılaşılabilecek risklerin ve fırsatların belirlenmesi ”** eylemi yapılmıştır.
- 35- RDS 6.2.2 kodlu **“Defterdarlıklar tarafından belirlenen risklerin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi ”** eylemi yapılmıştır.

- 36- RDS 6.3.2 kodlu “Tespit edilen risklere yönelik önlemler belirlenmesi ve risk eylem planı hazırlanması ” eylemi yapılmıştır.
- 37- KFS 7.1.2 kodlu “6.3.2 de belirtilen Risk Eylem Planında, süreç akış şemaları da göz önünde bulundurularak uygun kontrol yöntemlerinin yer alması” eylemi yapılmıştır.
- 38- KFS 7.2.3 kodlu “ 6.3.2 de belirtilen Risk Eylem Planında, işlem öncesi kontrol,süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri belirleyen esas ve usullerede yer verilmesi” eylemi yapılmıştır.
- 39- KFS 7.3.3 kodlu “ 6.3.2 de belirtilen Risk Eylem Planında, kontrollerin varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerde yer verilmesi” eylemi yapılmıştır.
- 40- KFS 7.4.2 kodlu “ 6.3.2 de belirtilen Risk Eylem Planında, kpnrol yönteminin fayda maliyet analizi yapılarak, kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi” eylemi yapılmıştır.
- 41- KOS 2.6.5 kodlu “Risk Profili ve risk matrisi kullanılarak Defterdarlık hassas görevlerinin belirlenmesi” eylemi yapılmıştır.
- 42- KOS 2.6.6 kodlu “Defterdarlık hassas görevlerine ilişkin prosedürlerin belirlenmesi” eylemi yapılmıştır.
- 43- KOS 2.6.7 kodlu “Defterdarlık hassas görevlerinin ilgili personele duyurulması” eylemi yapılmıştır.

YAPILACAK EYLEMLER

- 1- İS 17.3.3 kodlu “Defterdarlık Kontrol Öz Değerlendirme Çalışmaları ” eylemi Bakanlığımız Strateji Geliştirme Başkanlığının 11.02.2016 tarih ve 217 sayılı yazısı gereği 2016 yılının ikinci yarısına revize edilmiştir.
- 2- İS 17.3.4 kodlu “Defterdarlık Kontrol Öz Değerlendirme Anketleri ” eylemi Bakanlığımız Strateji Geliştirme Başkanlığının 11.02.2016 tarih ve 217 sayılı yazısı gereği 2016 yılının ikinci yarısına revize edilmiştir.

Bir sonraki izleme ve değerlendirme toplantısının **26.04.2016** tarihinde ve saat **11:00**'da yapılması, Eylem Planındaki tamamlanma tarihleri dikkate alınarak belirtilen eylemlerin en kısa sürede yapılmasına karar verildi.

Esin ERTÜRK
Defterdar Yrd.
İYK Başkanı

Resul ALCAN
Personel Müdür V.
İYK Üyesi

Suzan AÇIKGÖZ
Muhasebe Müdürü
İYK Üyesi

Hürriyet YAVUZ
Muhakemat Müdür V.
İYK Üyesi

Ali KORKMAZ
Milli Emlak Müdürü
İYK Üyesi

UYGUNDUR
..../03/2016
Nazım KAYA
Defterdar

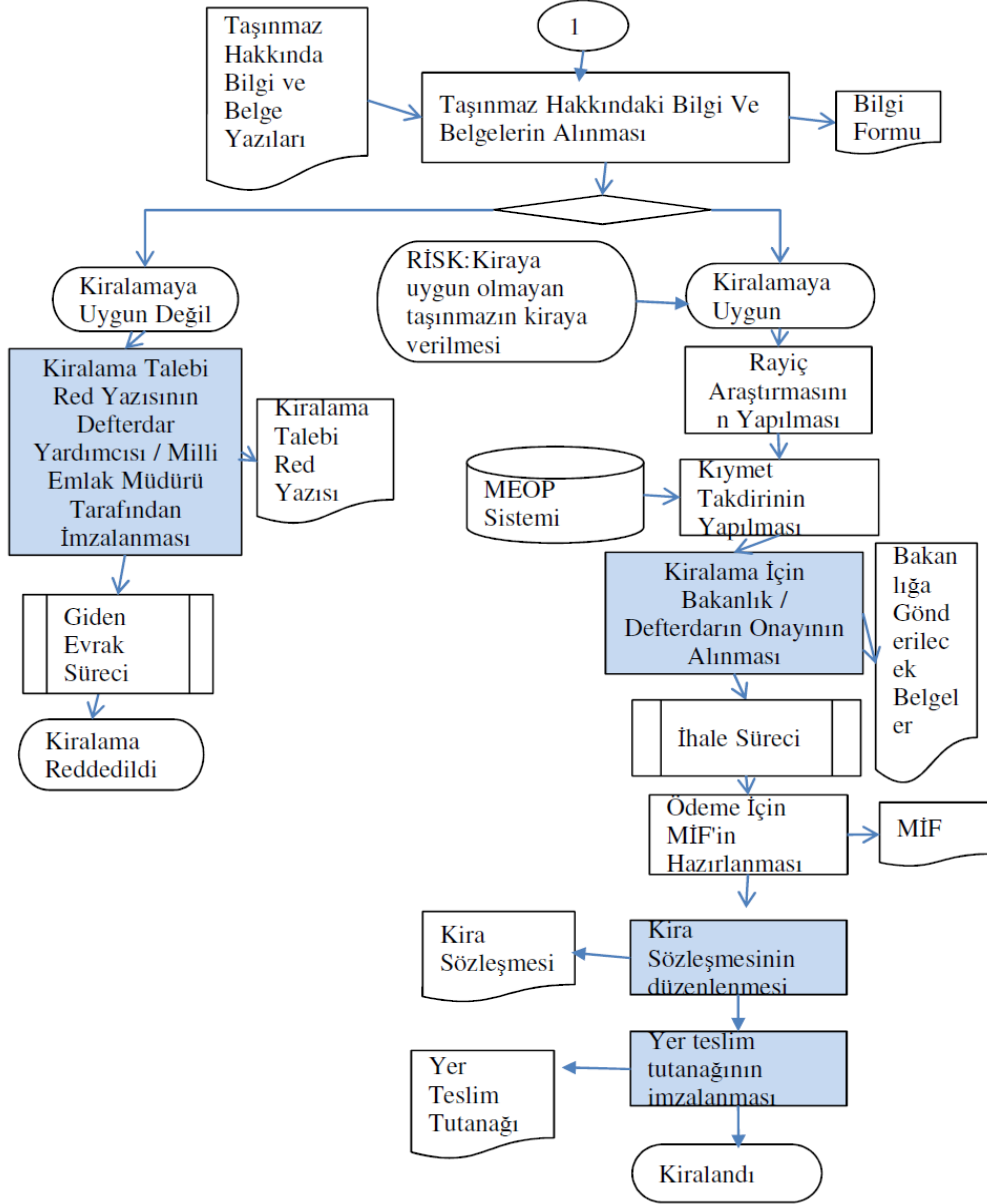
Kaynak: <http://www.ispartadefterdarligi.gov.tr/Ickontrol/Detay/47>

Ek 9: İş Akış Süreci



Bursa Defterdarlığı
Ertuğrulgazi Milli Emlak Müdürlüğü

Kiralama Süreci



Hazırlayan	Onaylayan
Kübra DAŞTAN Defterdarlık Uzmanı	Gültekin AKGÜN Milli Emlak Müdürü

Kaynak:

<http://www.bursadefterdarligi.gov.tr/galeri/dokumanlar/19122014151112BDTU2M.pdf>

Ek 10: İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı İzleme Cetveli

MALİYE BAKANLIĞI İÇ KONTROL STANDARTLARINA UYUM EYLEM PLANI İZLEME CETVELİ 2016

BİRİM: BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

Kod	Genel şart	Kod	Eylem	Sorumlu	Çıktı	Açıklama	Tamamlanma Tarihi
1.Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart)							
KOS 1.1	İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.	1.1.1	Birim yöneticisi tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı" yayımlanması ve 3 aylık periyodlara izlenmesi	Tüm Birimler	Yönetim Kararlılık Beyanı	25.01.2016 tarihinde Genel Müdürlüğümüz tarafından imzalanan Yönetim Kararlılık Beyanı ile ilgili olarak 28.01.2016 tarihinde tüm personele e-posta ile duyurulmuş, intranet sayfamızda yayımlanmıştır. Bu çerçevede eylem tamamlanmıştır.	Ocak 2016
BİS 13.6	Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	13.6.1	Birim yöneticileri tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı"nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere alt birim yöneticileri ile yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler	Toplantı Tutanaqları	25.01.2016 tarihinde Genel Müdürlüğümüz tarafından imzalanan Yönetim Kararlılık Beyanı ile ilgili olarak Genel Müdürlüğümüz Başkanlığında 29.01.2016 tarihinde yöneticilerin katıldığı toplantı yapılmıştır. Bu çerçevede eylemin ilk kısmı tamamlanmıştır.	Ocak 2016
BİS 13.6	Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	13.6.2	Alt birim yöneticileri tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı"nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere birimdeki personeliyle yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler	Toplantı Tutanaqları	23 Dairemiz toplantısını gerçekleştirmiş olup, toplantı tutanaklarının bir örneği İnsan Kaynakları ve Mail Hizmetleri Dairemize teslim edilmiştir. Bu çerçevede eylemin ilk kısmı tamamlanmıştır.	Ocak 2016
2.Çeyrek (Nisan-Mayıs-Haziran)							
RDS 6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	6.1.6	Birimlerin operasyonel (alt birim düzeyi) hedeflerinin değerlendirilip karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Mayıs 2016
RDS 6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	6.2.3	Birimlerin operasyonel risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Mayıs 2016
RDS 6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.	6.3.3	Operasyonel risk eylem planları hazırlanması	Tüm Birimler	Operasyonel Risk Eylem Planları		Mayıs 2016
KFS 7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örneklem yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme vb.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	7.1.3	Operasyonel riskler için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Mayıs 2016
3.Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül)							
KOS 1.1	İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.	1.1.4	İç kontrol eğitimi alan eğitimcilerin bir program dahilinde belli konularda birimlerinde eğitim vermesi	Birim İç Kontrol Eğitimcileri	Eğitim Katılımcı Listeleri		Ağustos 2016
RDS 6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	6.1.5	Performans (birim düzeyi) risklerinin belirlenmesi	Tüm Yöneticiler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Ağustos 2016
RDS 6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	6.2.1	MB stratejik risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Temmuz 2016
RDS 6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	6.2.2	Performans risklerinin olasılıkları ve etkileri dikkate alınarak analiz edilmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Ağustos 2016
RDS 6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.	6.3.2	Performans risk eylem planları hazırlanması	Tüm Birimler	Performans Risk Eylem Planı		Ağustos 2016
KFS 7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örneklem yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme vb.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	7.1.2	Performans riskleri için uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi	Tüm Birimler	Risk Değerlendirme ve Yönetim Sistemi Kayıtları		Ağustos 2016
BİS 13.6	Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	13.6.1	Birim yöneticileri tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı"nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere alt birim yöneticileri ile yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler	Toplantı Tutanaqları		Temmuz 2016
BİS 13.6	Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	13.6.2	Alt birim yöneticileri tarafından "Yönetim Kararlılık Beyanı"nda yer verilen hususları değerlendirmek üzere birimdeki personeliyle yılda en az iki kez toplantı yapılması	Tüm Birimler	Toplantı Tutanaqları		Temmuz 2016
4.Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık)							
KOS 2.7	Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.	2.7.2	2017 yılı iş planlarının hazırlanması	Tüm Birimler	İş Planları		Aralık 2016
İS 17.1	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.	17.1.2	İç kontrol eylem planları ile uygulamaya konulan İşlem Süreçleri, İşlem Yönergeleri, Birim Yönergeleri ve eki Görev Dağılım Çizelgeleri, Birim Misyon ve Vizyonları, Hassas Görev Listeleri, ISO Sertifikaları, Yatay ve Dikey Rapor Akış Onayları gibi mekanizmaların güncel tutulduğu bilgisinin yılda bir kez SGB'ye bildirilmesi	Tüm Birimler	Güncelleme Bildirim Yazısı		Aralık 2016

 Eylem gerçekleştirilmiştir.

 Çalışmalar devam etmektedir.

 Eylem/Bildirim yoktur.

Kaynak:

<http://www.sgb.gov.tr/KEP%20Uygulama%20ve%20izleme%20Raporlar/Birim%20Raporlar%C4%B1/2016%201.%20C3%87eyrek%20-%20Birim%20Raporlar%C4%B1.pdf>

Ek 11: Defterdarlıklar İKEP İzleme Haritası

DEFTERDARLIKLAR İÇ KONTROL EYLEM PLANI GERÇEKLEŞMELERİ (2016/1. Çeyrek)

AÇIKLAMALAR		2015/4. Çeyrek (Eylül-Ekim-Kasım)										2016/1.Çeyrek							
Eylemin Kapsamı	İLER	Eki.15							Kas.15			Ara.15				Oca.16			
		Risk Çalışmaları							Defterdarlık Hassas Görevler			Defterdarlık İzleme ve Değerlendirme Raporu (2015/3)	Personelle Değerlendirme Toplantıları	Operasyonel Planlar (2016)		Bilgilerin (Doğru,Tam, Güvenilir vb.) İnternette yerılması	İç Kontrol Öz Değerlendirme Anketleri	Defterdarlık Kontrol Öz Değerlendirme Çalışmaları	
Eylem Kod Numarası		(6.1.7)	(6.2.2)	(6.3.2)	(7.1.2)	(7.2.3)	(7.3.3)	(7.4.2)	(2.6.5)	(2.6.6)	(2.6.7)	(5.4.4)	(13.7.4)	(2.7.4)	(5.4.3)	(5.5.2)	(13.3.2)	(17.3.4)	(17.3.3)
1	Adana																		
2	Adıyaman																		
3	Afyon																		
4	Afşin																		
5	Amasya																		
6	Ankara																		
7	Antalya																		
8	Artvin																		
9	Aydın																		
10	Balıkesir																		
11	Bilecik																		
12	Bingöl																		
13	Bitlis																		
14	Bolu																		
15	Burdur																		
16	Bursa																		
17	Çanakkale																		
18	Çankırı																		
19	Çorum																		
20	Denizli																		
21	Diyarbakır																		
22	Edirne																		
23	Elazığ																		
24	Erzincan																		
25	Erzurum																		
26	Eskişehir																		
27	Gaziantep																		
28	Giresun																		
29	Gümüşhane																		
30	Hakkari																		
31	Hatay																		
32	Isparta																		
33	İçel																		
34	İstanbul																		
35	İzmir																		
36	Kars																		
37	Kastamonu																		
38	Kayseri																		
39	Kırklareli																		
40	Kırşehir																		
41	Kocaeli																		
42	Konya																		
43	Kütahya																		
44	Malatya																		
45	Manisa																		
46	Kahramanmaraş																		
47	Mardin																		
48	Muğla																		
49	Muş																		
50	Nevşehir																		
51	Niğde																		
52	Ordu																		
53	Rize																		
54	Sakarya																		
55	Samsun																		
56	Silivri																		
57	Sinop																		
58	Sivas																		
59	Tekirdağ																		
60	Tokat																		
61	Trabzon																		
62	Tunceli																		
63	Şanlıurfa																		
64	Uşak																		
65	Van																		
66	Yozgat																		
67	Zonguldak																		
68	Aksaray																		
69	Bayburt																		
70	Karaman																		
71	Kırıkkale																		
72	Batman																		
73	Sırnak																		
74	Bartın																		
75	Ardahan																		
76	İğdir																		
77	Yalova																		
78	Karabük																		
79	Kilis																		
80	Osmaniye																		
81	Düzce																		
İl Sayıları		62	61	47	43	42	43	43	55	53	55	48	62	49	47	46	54	2	2
Tamamlayan																			
Çalışmaları Devam Eden		19	20	33	36	35	34	35	16	18	16	13	3	4	2	4	1	3	3
Bilgidir Yok																			
Farklı Ciktı Bildiren/Yanılı Beyaz				1	2	4	4	3	9	9	9	16	15	27	32	30	26	76	76
Eylemi Gerçekleştirmeyen									1	1	1	4		1	1				
		81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81	81

Kaynak: <https://www.sgb.gov.tr/Defterdarlik%20izleme%20Raporlar/Defterdarlik%20İKEP-%20izleme%20Haritası%202016-1.pdf>

Ek 12: Hassas Görevlerin Belirlenmesi

SAMSUN DEFTERDARLIĞI PERSONEL MÜDÜRLÜĞÜ İÇ KONTROL EYLEM PLANI KOS 2.6. GEREĞİNCE HAZIRLANAN HASSAS GÖREVLERİ

- 1- Açıktan atama işlem sürecinde kişinin eksik veya sahte belge vermesi sonucu şartları taşımadığı halde atamasının yapılması.
- 2- Disiplin işlemlerinin yapılmasına ilişkin işlem sürecinde perop'a girişlerin yapılması aşamasında disiplin cezasının perop sistemine ve disiplin soruşturma defterine işlemeyerek kişinin özlük haklarının devam etmesi(terfi, nakil,görevde yükselme)
- 3- Kadrolu ve geçici personelin maaş ödemesi yapıldıktan sonra emekli keseneklerinin süresi içerisinde SGK sistemi üzerinden gönderilmemesi ve çıktılarının Muhasebe Müdürlüğüne gönderilmemesi
- 4- 4734 sayılı Kanun çerçevesinde ihale kapsamında gerçekleştirilen satın almalarda, yaklaşık maliyetin tespiti, gizliliği ve takip eden işlemlerin gerçekleştirilmesinde yasal sürelerle dikkat edilmemesi.
- 5- BİMER sisteminden gelen başvuruların süresi içinde değerlendirilmemesi.
- 6- Yetkili sendika toplantılarında üye sayılarının tespitinin yapılmaması.
- 7- Yangın tüplerinin zamanında doldurulmaması.

Kaynak: http://www.samsundefterdarligi.gov.tr/orta/ikep/hassas_gorevler_personel.pdf

Ek 13: Şubat 2015 ve Şubat 2016 Bütçe Gelir Gerçekleşmeleri

MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GELİRLERİ (MİLYON TL)			GERÇEKLEŞME ORANI (%)		ARTIŞ ORANI (%)	
	2015	2016	2015	2016	2016	2016
	ŞUBAT	ŞUBAT	ŞUBAT	ŞUBAT	ŞUBAT / 2015 ŞUBAT	KÜMÜLATİF / 2015 KÜMÜLATİF
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇESİ GELİRLERİ	40.153	44.724	8,3	8,3	11,4	13,9
VERGİ GELİRLERİ	34.613	38.361	8,5	8,4	10,8	12,3
GELİR, KAR VE SER. KAZANÇ. ÜZ. AL. VER.	13.939	15.327	11,7	11,3	10,0	11,4
GELİR VERGİSİ	5.159	5.787	6,0	5,8	12,2	13,8
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	56	73	1,5	1,8	29,8	-4,2
-Basit Usulde Gelir Vergisi	101	124	28,5	31,2	22,8	19,7
-Gelir Vergisi Tevkifatı	4.547	5.084	5,7	5,5	11,8	14,0
-Geçici Gelir Vergisi	455	506	25,1	24,9	11,4	10,2
KURUMLAR VERGİSİ	8.779	9.539	26,3	25,9	8,7	7,8
-Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	47	-11	10,9	-2,3	-124,1	-102,6
-Kurumlar Vergisi Tevkifatı	25	21	10,1	7,5	-16,6	-24,3
-Geçici Kurumlar Vergisi	8.707	9.530	26,6	26,5	9,5	9,5
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	719	937	7,7	9,0	30,3	11,0
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	17	24	4,0	4,9	39,6	15,8
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	702	913	7,8	9,3	30,1	11,0
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	11.532	11.929	6,9	6,5	3,4	13,5
DAHİLDE ALINAN KDV	3.138	3.496	6,8	6,8	11,4	13,4
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	7.341	7.234	6,9	6,2	-1,5	13,3
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	3.927	3.936	7,7	7,1	0,2	8,3
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	801	1.062	4,7	6,0	32,6	26,1
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	2.299	1.896	6,7	4,9	-17,5	17,5
Alkollü İç.	312	344	4,6	4,2	10,0	20,6
Tüt. Mamül	1.980	1.547	7,3	5,2	-21,9	16,9
Kolalı Gazoz	7	5	1,9	1,3	-22,4	40,1
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV - 6111 S.K. Kapsamında Tahsil Olunan Özel Tüketim Vergileri	314 0	340 0	8,0 0	7,1 0	8,4 0	-0,5 0
BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ	612	740	6,7	7,0	20,7	23,3
ŞANS OYUNLARI VERGİSİ	65	70	7,7	7,4	9,1	1,2
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	376	389	7,9	8,1	3,4	2,7
DAHİLDE ALINAN DİĞER MAL VE HİZMET VERGİLERİ	0	0				
ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER	5.744	7.320	6,9	7,6	27,4	14,6
GÜMRÜK VERGİLERİ	542	759	6,6	8,0	40,0	28,2
İTHALDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	5.185	6.537	7,0	7,5	26,1	13,1
DİĞER DİŞ TİCARET GELİRLERİ	17	25	7,1	9,0	46,8	48,8
DAMGA VERGİSİ	974	1.005	8,1	7,3	3,2	8,2
HARÇLAR	1.706	1.843	10,1	9,8	8,1	5,6
BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER	0	0	12,2	7,7	-34,4	-41,8
DİĞER GELİRLER	5.541	6.363	7,3	7,8	14,8	24,4

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/9794,subat2016.pdf?0>

Ek 14: Şubat 2015 ve Şubat 2016 Bütçe Gider Gerçekleşmeleri

MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GİDERLERİ (MİLYON TL)	GERÇEKLEŞME ORANI (%)		ARTIŞ ORANI (%)			
	2015 ŞUBAT	2016 ŞUBAT	ŞUBAT 2015	ŞUBAT 2016	2016 ŞUBAT / 2015 ŞUBAT	2016 KÜMÜLATİF / 2015 KÜMÜLATİF
Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri (A+B)	42.511	42.308	8,4	7,4	-0,5	7,6
A) Faiz Hariç Bütçe Giderleri	35.622	38.183	7,9	7,4	7,2	12,2
1. Personel Giderleri	9.780	11.753	7,8	8,0	20,2	18,6
Memurlar	8.767	10.422	8,0	8,0	18,9	17,5
İşçiler	459	515	6,9	6,9	12,3	15,3
Sözleşmeli Personel	223	349	6,8	8,8	56,6	52,8
Geçici ve Diğer Personel	332	467	6,7	7,8	40,6	32,4
2. SGK'ya Devlet Primi Giderleri	1.676	1.973	8,0	7,9	17,7	18,9
Memurlar	1.497	1.761	8,0	7,9	17,6	18,4
İşçiler	93	101	7,1	6,8	9,0	14,1
Sözleşmeli Personel	33	49	7,7	8,9	47,7	52,0
Geçici ve Diğer Personel	53	62	7,9	8,9	17,1	22,7
3. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2.682	3.489	5,9	7,4	30,1	29,3
a) Savunma-Güvenlik	483	599	3,8	4,5	24,0	17,8
Milli Savunma Bakanlığı	295	387	3,4	4,0	31,5	22,6
Jandarma Genel Komutanlığı	80	78	4,2	4,2	-2,9	1,5
Emniyet Genel Müdürlüğü	108	134	5,2	7,7	23,4	13,9
b) Sağlık Giderleri	20	24	5,3	5,0	19,6	10,3
Genel Tedavi ve Sağlık Malzemesi Giderleri	15	21	5,5	5,8	35,4	22,2
Genel İlaç Giderleri	5	3	4,8	2,7	-32,8	-30,1
c) Borçlanma Genel Giderleri	27	25	11,1	4,9	-8,0	-1,7
d) Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2.152	2.842	6,7	8,7	32,1	32,4
4. Cari Transferler	16.057	18.654	8,8	8,6	16,2	20,4
a) Görev Zararları	445	272	9,2	5,0	-38,9	41,1
KİT Görev Zararları	231	100	10,0	4,8	-56,7	76,4
Halk Bankası	105	60	15,1	5,4	-42,8	21,0
Ziraat Bankası	34	82	2,5	4,7	137,5	44,5
Diğer Görev Zararları	75	30	16,6	5,5	-59,8	-45,6
b) Hazine Yardımları	5.579	9.679	6,4	8,7	73,5	41,5
SGK'ya Hazine Yardımları	213	324	6,9	8,4	52,2	35,5
-İşsizlik Sigorta Fonu	213	251	7,8	7,1	17,9	17,8
-Sandıklara 5 Puan Prim Desteği	0	73	0,0	21,3		
Sağlık, Emeklilik ve Sosyal Yardım Giderleri	5.112	9.002	6,4	8,8	76,1	42,4
-Devlet Sosyal Güvenlik Katkısı	2.603	3.153	6,8	7,1	21,1	30,3
-Faturalı Ödemeler	375	549	7,4	10,6	46,6	43,7
-Ek Karşılıklar	313	351	16,7	16,7	12,1	12,1
-Emeklilere Ek Ödeme	655	800	10,2	10,3	22,2	19,6
-İşveren Sigorta Primi 5 Puan İndirimi	261	764	2,6	3,4	192,3	9,8
-Sosyal Güvenlik Açık Finansmanı	350	2.790	2,8	24,7	697,1	697,1
-Sosyal Güvenliği Omayanların Sağlık Primi	555	595	8,7	6,7	7,1	-4,8
Mahalli İdarelere Hazine Yardımları	68	74	6,0	5,8	7,8	7,8
-Belediyelere Yardım (Denkleştirme Ödeneği)	0	0	0,0	0,0		
-İl Özel İdareleri (Köy Hiz. Personeli Ücret Ödemesi)	68	74	8,3	8,3	7,8	7,8
Diğer Hazine Yardımları	186	280	5,7	7,7	50,3	28,2
-DFİF (İhracat Desteği)	122	95	10,1	9,0	-22,1	-22,1
-Diğer	64	185	3,1	7,1	188,4	73,6

c) Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	654	126	17,7	6,1	-80,8	-55,5
Siyasi Partilere Yardım	354	0	66,7	0,0	-100,0	-61,2
Diğer	300	126	9,5	6,8	-58,0	-46,6
d) Hane Halkına Yapılan Transferler	333	428	7,8	8,0	28,6	36,9
Burslar ve Harçlıklar	180	223	7,8	7,7	24,3	24,2
Eğitim Amaçlı Diğer Transferler	87	114	7,1	7,2	31,8	76,8
Sağlık Amaçlı Transferler	10	13	8,6	9,8	31,5	46,3
Yiyecek Amaçlı Transferler	53	74	9,2	10,6	39,0	39,8
Barınma Amaçlı Transferler	4	4	7,5	6,2	11,5	33,5
e) Tarımsal Destekleme Ödemeleri	2.079	1.862	20,8	16,0	-10,4	14,0
Alan Bazlı Tarımsal Destekler	1.580	1.650	60,5	58,9	4,4	4,4
Fark Ödemesi Destekleme Hizmetleri	0	115	0,0	3,5		529,4
Hayvancılık Destekleme Hizmetleri	463	20	15,6	0,7	-95,7	-73,7
Kırsal Kalkınma Amaçlı Tarımsal Destekler	25	59	4,0	4,1	136,3	177,6
Tarım Sigortası Destekleme Hizmetleri	0	0	0,0	0,0		
Telaflı Edici Öd. İlişkin Tarımsal Destekler	0	2	0,0	1,1		
Diğer Tarımsal Amaçlı Destekler	11	17	3,0	4,8	54,1	72,3
f) Hane Halkına Yapılan Diğer Transferler	560	357	9,8	7,3	-36,2	-6,9
Ekonomi Bakanlığı Teşvik Ödemeleri	49	69	12,3	23,3	42,0	42,0
Turizm Enerji Teşvik Ödemeleri	0	1	0,0	1,2		
KOSGEB (Kobi Desteği)	20	30	6,0	3,7	50,6	52,6
Tabii Afetten Zarar Gören Çiftçilere Yardım	0	0	13,2	1,2	-30,5	-30,5
Bireysel Emeklilik Devlet Katkısı	207	226	8,5	7,3	9,2	127,8
Diğer	285	32	11,1	5,2	-88,8	-85,7
g) Sosyal Amaçlı Transferler	1.325	480	14,6	4,1	-63,8	-44,3
SHÇEK Yardımları	373	441	8,0	7,3	18,1	17,0
2022 Kanun Aylık Ödemeleri	949	0	23,0	0,0	-100,0	-100,0
Diğer Sosyal Amaçlı Transferler	2	39	0,9	7,3	1.582,9	1.768,8
h) Yurtdışına Yapılan Transferler	189	133	9,9	5,2	-29,5	29,8
Kıbrıs	28	0	11,8	0,0	-100,0	-100,0
Uluslararası Kuruluşlara Katılım Payı	110	105	9,4	6,8	-4,2	57,0
Diğer	51	28	10,2	3,8	-45,3	29,3
i) Gelirden Ayrılan Paylar	4.894	5.316	8,8	8,4	8,6	10,6
Mahalli İdare Payları	4.031	4.612	8,7	8,8	14,4	14,1
-İl Özel İdarelerine	174	198	8,6	8,6	13,8	13,4
-Büyükşehir Belediyelerine	1.764	2.033	8,9	8,9	15,2	15,0
-Büyükşehir İlçe Belediyelerine	1.569	1.786	8,6	8,6	13,8	13,4
-Diğer Belediyelere	523	595	8,6	8,6	13,8	13,4
Fon Payları	657	686	7,7	6,8	4,3	6,4
-SSDF	297	338	7,2	6,6	13,7	13,3
-SYDTF	320	348	7,4	7,1	8,7	6,9
-Diğer Fon Payları	40	0	32,2	0,0	-100,0	-100,0
Gelirden Ayrılan Diğer Paylar	205	18	19,3	8,2	-91,3	-67,5
-Eğitime Katkı Payı	57	0	9,7	0,0	-100,0	-51,3
-Toplu Konut İdaresine Aktarılan	8	9	8,5	8,4	9,4	9,2
-Diğer	139	9	37,0	15,1	-93,8	-86,7
5. Sermaye Giderleri	2.246	1.265	3,9	2,4	-43,7	-62,8
Mamul Mal Alımları	82	101	1,2	1,5	22,6	25,3
Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırması	196	257	3,7	8,2	30,6	-9,3
Gayrimenkul Sermaye ve Üretim Giderleri	1.830	757	4,6	2,2	-58,7	-74,2
Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri	98	71	3,3	2,2	-28,2	-16,9
Diğer Sermaye Giderleri	38	80	2,0	1,8	110,1	117,5
6. Sermaye Transferleri	1.192	247	11,4	3,3	-79,3	-66,0

a) Yurtiçi Sermaye Transferleri	1.166	247	11,9	3,5	-78,9	-65,8
KÖY-DES Projesi	367	0	100,0	0,0	-100,0	-100,0
BELDES	0	0	0,0	0,0		
TÜBİTAK AR-GE Ödeneği	140	83	11,0	7,0	-40,9	13,6
Kalkınma Ajansları	0	0	0,0	0,0		
SODES	0	0	0,0	0,0		
Diğer	659	164	9,2	4,1	-75,2	-64,2
b) Yurtdışı Sermaye Transferleri	26	1	4,0	0,1	-97,2	-74,9
Kıbrıs	20	0	3,4	0,0	-100,0	-100,0
Diğer	6	1	8,1	0,4	-88,2	-1,3
7. Borç Verme	1.990	802	17,6	6,2	-59,7	-17,4
a) Yurtiçi Borç Verme	1.944	794	17,7	6,6	-59,2	-28,9
KİT	1.576	294	23,9	4,7	-81,3	-57,3
Risk Hesabı	0	0		0,0		
Öğrenim ve Harç Kredisi	354	484	9,7	10,4	36,9	38,4
Kredi Garanti Fonuna	2	0	11,3	0,1	-97,3	-22,2
Diğer	12	15	1,7	1,7	27,4	32,5
b) Yurtdışı Borç Verme	46	9	12,6	0,9	-81,4	269,5
Kıbrıs (Kredi)	40		14,8	0,0	-100,0	-100,0
Kıbrıs (Teşvik)	0			0,0		
Diğer	6	9	6,4	1,7	37,0	3.261,6
8. Yedek Ödenekler				0,0		
Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği				0,0		
Yedek Ödenek				0,0		
Doğal Afet Giderlerini Karşılama Ödeneği				0,0		
Yatırımları Hızlandırma Ödeneği				0,0		
İlama Bağlı Borçları Karşılama Ödeneği				0,0		
Özellikli Giderleri Karşılama Ödeneği				0,0		
Yeni Kurulacak Daire ve İdarelerin İhtiyaçlarını K.Ö.				0,0		
B. Faiz Giderleri	6.889	4.125	13,0	7,4	-40,1	-18,2

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/9794,subat2016.pdf?0>

ÖZGEÇMİŞ

1978 yılında İstanbul'da doğdu. İlköğrenimini Marmara İlkokulunda, orta öğrenimini Kumsal İlköğretim Okulunda, lise öğrenimini Bakırköy Ticaret Meslek Lisesinde tamamladı. 1996-1998 yılları arasında Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Bankacılık Bölümünde eğitimine devam etti ve bölüm üçüncüsü olarak mezun oldu. 1998 yılında mezuniyetinin akabinde Maliye Bakanlığının düzenlemiş olduğu yazılı ve sözlü sınavları kazanarak İstanbul Defterdarlığına memur olarak atandı. 2002 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu. 2006 yılında yine Maliye Bakanlığının düzenlediği Milli Emlak Uzmanlığı görevine ilişkin özel yazılı ve sözlü sınavlarda başarı sağladı. Kadastro Mevzuatının Hazine Taşınmazları Açısından Uygulanması, Uygulamadaki Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri konulu uzmanlık tezinin kabul edilmesinden sonra 2008 yılında Milli Emlak Uzmanı olarak atandı. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan unvan değişikliği nedeniyle Defterdarlık Uzmanı olarak İstanbul Defterdarlığında görevine devam etmekte olup; orta düzeyde İngilizce bilmekte, kaval üflemede ve bağlama çalmaktadır.