



T.C.  
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Ana Bilim Dalı  
Doktora Tezi

**KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA GÖRE  
BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ETKİNLİĞİ:  
TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE BİR  
ARAŞTIRMA**

Hazırlayan  
**Süleyman AĞMAZ**

Danışman  
**Prof. Dr. Osman ÇEVİK**

KARAMAN - 2018

T.C.  
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Ana Bilim Dalı  
Doktora Tezi

**KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA GÖRE  
BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ETKİNLİĞİ:  
TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE BİR  
ARAŞTIRMA**

Hazırlayan  
**Süleyman AĞMAZ**

Danışman  
**Prof. Dr. Osman ÇEVİK**

KARAMAN – 2018

**KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA GÖRE BELEDİYELERDE İÇ  
KONTROL SİSTEMİ VE ETKİNLİĞİ: TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİR  
BELEDİYELERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**Tezin Kabul Ediliş Tarihi:** 12.02.2018

**Jüri Üyeleri (Unvanı. Adı Soyadı)**

**Başkan:** Prof. Dr. Osman ÇEVİK

**Üye:** Prof. Dr. Durmuş ACAR

**Üye:** Prof. Dr. Osman BAYRI

**Üye:** Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU

**Üye:** Yrd. Doç. Dr. Mustafa MORTAŞ



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 25.01.2018 tarihli ve 2018/04-38 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL  
Enstitü Müdürü



*"Ölçemediğiniz hiçbir şeyi kontrol edemez,  
kontrol edemediğiniz hiçbir şeyi yönetemezsiniz"*

**Peter DRUCKER**

## ÖNSÖZ

Bu çalışma ile Türkiye’de başta belediyeler olmak üzere tüm kurumların etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerine sahip olmaları, daha saydam, etkin ve verimli olarak yönetilmeleri, yöneticilerinin hesap verebilir olmaları ve nihayetinde kamunun daha iyi hizmet almasına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın konusunun belirlenmesinde ve hazırlanma sürecinin her aşamasında değerli bilgilerini ve zamanını benden esirgemeyerek her fırsatta çalışmamla yakından ilgilenen, eleştirileriyle yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Osman ÇEVİK’e ve bu çalışmayı sonuçlandırmamda görüş, öneri ve yönlendirmeleriyle katkıda bulunan, Prof. Dr. Durmuş ACAR, Prof.Dr. Suphi ASLANOĞLU ve Yrd. Doç.Dr. Mustafa MORTAŞ’a, bu zorlu tez sürecinde benden desteğini bir an için bile esirgemeyen değerli arkadaşlarım Yrd. Doç.Dr. Sefa USTA ve Yrd. Doç.Dr. Faruk DAYI’ya, destek ve fedakârlıkları için sevgili eşime, tüm eğitim hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen her zaman yanımda olan sevgili aileme, teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

## ÖZET

İç kontrol sistemi, kurumların amaçları doğrultusunda belirledikleri hedeflerine ulaşılmasına engel olabilecek riskleri en aza indirerek yönetime; mevzuata uygun etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde faaliyet gösterildiği, varlık ve kaynakların uygun bir şekilde yönetildiği; düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi ile raporlar üretildiği gibi hususlarda makul güvence sağlayan, kurumun tüm çalışanları tarafından hayata geçirilen mali ve mali olmayan bütün yöntem ve süreçleri içeren bütüncül bir yönetim aracıdır. Önemli miktarda kamu kaynağı kullanarak pek çok farklı alanda yerel hizmet sunan belediyelerin, başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri ve hedeflerine ulaşabilmelerinde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sistemi, yönetimin en önemli yardımcısıdır.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye'deki belediyelerin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumu ile belediyelerdeki iç kontrol sistemlerinin finansal, yasal ve genel etkinlik durumlarının belirlenerek iç kontrol sistemlerinin eksik yönlerinin giderilmesi ve tüm belediyelerde etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin kurulmasına katkı sağlamaktır. Çalışmada, öncelikle iç kontrol sistemi kavramsal olarak ele alınmakta, sistemin önemine, amacına, unsurlarına ve belediyelerdeki iç kontrol sisteminin kurulumuna değinilmektedir. Çalışmanın uygulama kısmında ise, Türkiye'deki tüm büyükşehir belediyelerinin hazırlamış oldukları kamu iç kontrol uyum eylem planları analiz edilerek büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumu, Sayıştay'ın büyükşehir belediyelerinin dış denetimleri sonucunda hazırlamış olduğu düzenlilik denetimi raporlarının sonuçları farklı kriterlere göre analiz edilerek de iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve bu etkinliğe etki edebilecek değişkenler araştırılmıştır.

Araştırmaların sonucunda, başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyelerin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumlarının istenilen düzeyde olmadığı, özellikle de iç kontrol sisteminin temelini teşkil eden risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri unsurlarına uyum düzeylerinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca belediyelerin iç kontrol sistemlerinin; finansal tabloların sunumu, mevzuata uyumda ve genel olarak etkinliklerinin de düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Bunlara ilaveten, büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği birimin türü, mevcut iç denetçi sayıları, son üç yılda iç denetim faaliyeti yürütülmesi durumu ve iç kontrol eylem planlarının güncelliği gibi iç kontrol sistemine ilişkin verilerle etkinlik durumları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin, büyükşehirin nüfusu (büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü) arttıkça azaldığı görülmüştür. Bu durum, büyük nüfuslu belediyelerin daha küçük belediyelere nazaran daha çok sayıda ve çeşitli faaliyetleri bulunduğu için etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin onlar için daha önemli olduğunu ve küçük nüfuslu belediyelerle aynı misyonları gerçekleştirebilmeleri amacıyla iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlamak için daha fazla çaba sarfetmeleri gerektiğini göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Kamu İç Kontrol Standartları, Belediyeler, İç Denetim, Dış Denetim, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü

## ABSTRACT

The internal control system is a holistic management tool, which includes all financial and non-financial methods and processes conducted by the staff of the institution and provides the administration with reasonable assurance on the functioning of the institution and management of assets and resources in an effective, efficient and economical manner in line with the legislation as well as the production of regular, timely and reliable reports, by minimizing the risks that may hinder the realization of the targets determined in line with the objectives of the institution. An effectively functioning internal control system is the most important assistant of the administration for the municipalities providing local services in many different areas by using significant amounts of public funds to be managed properly and reach their targets.

The aim of this study; by determining current compliance status to public internal control standards of municipalities's internal control systems and (financial, legal and general) efficiency status of internal control systems in the municipalities in Turkey, to contribute to the elimination of the deficiencies in the internal control systems and the establishment of the internal control system operates effectively in all municipalities. In this study, first of all the internal control system is addressed as a concept; the importance, purpose and elements of an internal control system. In the implementation part of this study, to find the compliance of internal control systems to public internal control standards by analyzing in Public Internal Control Compliance Action Plans of all metropolitan municipalities in Turkey, by analyzing findings of external audit reports prepared by Turkish Court of Accounts(TCA) for metropolitan municipalities to find the efficiency of the internal control systems according to different criterias and the variables that can affect this efficiency was researched.

As a result of the researches, it is concluded that the compliance levels of the internal control systems of the municipalities, especially the metropolitan municipalities, with the public internal control standards are very low, especially the level of compliance with the elements of risk assessment and control activities which constitute the basis of the internal control system and also the presentation of the financial tables of the municipal internal control systems, the compliance with legislation and the overall level of activity are low.



In addition, no significant relationship was found between the data showing the status of the internal control system such as the type of office in which the internal control activities are coordinated, the the number of existing internal auditors, the execution of internal audit activities in the last three years and the actuality of internal control action plans in the metropolitan municipality and the efficiency results of internal control systems of metropolitan municipalities.

The effectiveness of the internal control systems of the metropolitan municipalities has been found to decrease as the population of the metropolis (the budget size of metropolitan municipality) increases. This suggests that large-populated municipalities have more and more diverse activities than smaller municipalities, so that efficient internal control systems are more important to them and that more efforts should be made to ensure the effectiveness of internal control systems so that small-scale municipalities can carry out the same missions.

**Key Words:** Internal Control, Public Sector Internal Control Standards, Municipalities, Internal Audit, External Audit, Public Financial Management and Control

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	İ
ÖZET.....	İİ
ABSTRACT.....	İV
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR.....	X
TABLOLAR, ŞEKİLLER VE GRAFİK DİZİNİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

<b>1.1. KONTROL VE DENETİM KAVRAMLARI.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2. İÇ KONTROL KAVRAMI.....</b>	<b>7</b>
<b>1.3 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ.....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 İÇ KONTROLÜN AMAÇLARI.....</b>	<b>10</b>
1.4.1 Temel Amaç.....	10
1.4.2 Genel Amaçlar.....	10
1.4.2.1 Faaliyetlerin Mevzuata ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunun Sağlanması.....	11
1.4.2.2 Varlıklarının Korunması, Kaynakların Etkin ve Verimli Kullanımının Sağlanması.....	11
1.4.2.3 Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği.....	12
1.4.2.4 Finansal Raporlamanın Güvenilirliği.....	12
1.4.3 Özel Amaçlar.....	13
<b>1.5 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZELLİKLERİ.....</b>	<b>14</b>
1.5.1 Kurumun Tüm Faaliyetlerini Kapsayan Bir Yönetim Modeli Olması.....	14
1.5.2 Kurum Yönetiminin Sorumluluğunda Olması.....	14
1.5.3 Tüm Çalışanlar Tarafından Hayata Geçirilmesi.....	15
1.5.4 Bir süreç olması.....	15
1.5.5 İç Kontrollerin Kurumlara Özel Olması.....	16
1.5.6 Fayda Maliyet Analizlerine Dayalı ve Risk Esaslı Olması.....	16
1.5.7 Yönetime Mutlak Değil Makul Bir Güvence vermesi.....	17
<b>1.6 ULUSLARARASI HARCAMA YÖNETİMİ (KONTROL) MODELLERİ.....</b>	<b>18</b>
<b>1.7 İÇ KONTROLÜN TARİHSEL GELİŞİMİ.....</b>	<b>19</b>
<b>1.8 COSO İÇ KONTROL MODELİ.....</b>	<b>22</b>
<b>1.9 DİĞER ULUSLARARASI İÇ KONTROL MODELLERİ.....</b>	<b>25</b>
<b>1.10 İLKE BAZLI – KURAL BAZLI STANDARTLAR.....</b>	<b>26</b>
1.10.1 Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)'nin İç Kontrol Yaklaşımı.....	27
1.10.2 Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları.....	28
<b>1.11 TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL DÜZENLEMELERİ.....</b>	<b>28</b>
1.12.1 Türkiye'de Kamu Sektörü ve Kamu Mali Yönetimi.....	29
1.12.2 Türkiye'de İç Kontrol Düzenlemeleri.....	31
1.12.3 5018 Sayılı Kanun ve İlgili Mevzuat Çerçevesinde İç Kontrol.....	32
1.12.4 İç Kontrol Düzenlemelerinde Merkezi Uyum.....	35

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI (KİKS)

<b>2.1 KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI İLE İLİŞKİLİ BAZI KAVRAMLAR.....</b>	<b>37</b>
2.1.1. Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol.....	37
2.1.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik.....	39
2.1.3. Kamuda Stratejik Yönetim (Planlama).....	40
2.1.4. Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol.....	42
<b>2.2 İÇ DENETİM.....</b>	<b>44</b>
2.2.1 İç Denetim Kavramı.....	44
2.2.2 İç Denetimin Özellikleri.....	45
2.2.3 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	48
2.2.4 İç Denetimin Kapsamı.....	49
2.2.5 İç Denetimin Türleri.....	50
<b>2.3 KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI.....</b>	<b>53</b>
<b>2.3.1 KONTROL ORTAMI.....</b>	<b>55</b>
2.3.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük (Standart 1).....	56
2.3.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler (Standart 2).....	57
2.3.1.3 Personelin Yeterliliği ve Performansı (Standart 3).....	60
2.3.1.4 Yetki Devri (Standart 4).....	62
<b>2.3.2 RİSK DEĞERLENDİRME (RİSK YÖNETİMİ).....</b>	<b>66</b>
2.3.2.1 Risk Yönetimi Stratejisinin Belirlenmesi.....	68
2.3.2.2 Planlama ve Programlama (Standart 5).....	69
2.3.2.3 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Standart 6).....	70
2.3.2.7 Risklere Cevap (Karşılık) Verilmesi.....	73
2.3.2.8 Risklerin Kaydedilmesi, Gözden Geçirilmesi (İzlenmesi) ve Raporlanması.....	75
<b>2.3.3 KONTROL FAALİYETLERİ.....</b>	<b>76</b>
2.3.3.1 Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri (Standart 7).....	78
2.3.3.2 Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi (Standart 8).....	80
2.3.3.3. Görevler Ayrılığı (Standart 9).....	80
2.3.3.4. Hiyerarşik Kontroller (Standart 10).....	81
2.3.3.5 Faaliyetlerin Sürekliliği (Standart 11).....	82
2.3.3.6 Bilgi Sistemleri Kontrolleri (Standart 12).....	82
<b>2.3.4 BİLGİ VE İLETİŞİM.....</b>	<b>84</b>
2.3.4.1 Bilgi ve İletişim (Standart 13).....	85
2.3.4.2 Raporlama (Standart 14).....	89
2.3.4.3 Kayıt ve Dosyalama Sistemi (Standart 15).....	89
2.3.4.4 Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi (Standart 16).....	91
<b>2.3.5 İZLEME.....</b>	<b>92</b>
2.3.5.1 İç Kontrolün Değerlendirilmesi (Standart 17).....	93
2.3.5.2 İç denetim (Standart 18).....	96
<b>2.4 DIŞ DENETİM KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>97</b>
2.4.1 Dış Denetim Kavramı.....	97
2.4.2 Denetimde Karşılaşılan Riskler ve İç Kontrol Sistemi.....	100
2.4.3 Dış Denetim Kapsamında İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	104

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE’DE BELEDİYELER VE**  
**BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

<b>3.1 TÜRKİYE’NİN İDARI TEŞKİLATINDA BELEDİYELER .....</b>	<b>108</b>
<b>3.2 BELEDİYE KAVRAMI .....</b>	<b>111</b>
<b>3.3 TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN TÜRLERİ.....</b>	<b>112</b>
<b>3.4 BELEDİYELERİN GÖREVLERİ VE BELEDİYELER ARASINDAKİ İŞBİRLİĞİ .....</b>	<b>113</b>
<b>3.5 BELEDİYELERİN YÖNETİMİ (ORGANLARI) .....</b>	<b>115</b>
<b>3.6 BELEDİYE TEŞKİLATI .....</b>	<b>117</b>
<b>3.7 BELEDİYE PERSONELİ.....</b>	<b>118</b>
<b>3.8 BELEDİYELERİN İLİŞKİLİ OLDUĞU ÇEVRELER .....</b>	<b>120</b>
3.8.1 <i>Belediyelerin İlişkili Oldukları İç Çevre .....</i>	<i>121</i>
3.8.2 <i>Belediyelerin İlişkili Oldukları Dış Çevre .....</i>	<i>122</i>
<b>3.9 BELEDİYELERİN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ ÖNEMİ.....</b>	<b>125</b>
<b>3.10 BELEDİYELERDE YAPILAN DENETİMLER.....</b>	<b>127</b>
3.10.1 <i>Belediyelerde İç Denetim Uygulamaları .....</i>	<i>128</i>
3.10.2 <i>Belediyelerde Dış Denetim Uygulamaları.....</i>	<i>132</i>
3.10.3 <i>Diğer Denetimler .....</i>	<i>133</i>
<b>3.11 BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREVLİ BİRİMLER VE GÖREVLİLER.....</b>	<b>134</b>
3.11.1 <i>Belediye Başkanı (Üst Yönetici) .....</i>	<i>135</i>
3.11.2 <i>Mali Hizmetler Birimi ve Muhasebe Yetkilisi .....</i>	<i>137</i>
3.11.3 <i>Harcama Birimi, Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlileri.....</i>	<i>140</i>
<b>3.12 BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULUMU .....</b>	<b>142</b>
<b>3.13 BELEDİYELERDE KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARINA UYUM EYLEM PLANLARI .....</b>	<b>144</b>
3.13.1 <i>KİKS Uyum Eylem Planlarının Hazırlanmasında Temel İlkeler .....</i>	<i>145</i>
3.13.2 <i>KİKS Uyum Eylem Planlarını Hazırlanmasında Süreç ve Yöntem .....</i>	<i>146</i>
3.13.3 <i>KİKS Uyum Eylem Planlarının İçeriği.....</i>	<i>149</i>
<b>3.14 BELEDİYELERDE STRATEJİK YÖNETİM .....</b>	<b>152</b>
<b>3.15 BELEDİYELERDE MUHASEBE İŞLEMLERİ VE BELGELENDİRME.....</b>	<b>155</b>
<b>3.16 BELEDİYELERDE ÖN MALİ KONTROL.....</b>	<b>160</b>
<b>3.17 BELEDİYELERDE GÖREVLER AYRILIĞI VE MALİ İŞLEMLERDE YETKİ DEVRİ.....</b>	<b>164</b>

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDEKİ**  
**İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN MEVCUT DURUMLARI VE ETKİNLİKLERİNİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

<b>4.1. ÇALIŞMANIN AMACI .....</b>	<b>166</b>
<b>4.2 LİTERATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN ÖNEMİ .....</b>	<b>167</b>
<b>4.3. ARAŞTIRMALARIN KAPSAMI.....</b>	<b>177</b>
<b>4.4. ARAŞTIRMA 1: İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN MEVCUT DURUMLARININ ARAŞTIRILMASI .....</b>	<b>177</b>
4.4.1 Araştırmanın Problemi .....	177
4.4.2 Araştırmada Kullanılan Yöntem.....	177
4.4.3. Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları.....	178
4.4.4 Verilerin Toplanması .....	179
4.4.5 Verilerin Analiz Edilmesi .....	180
4.4.6 Araştırma 1 (Mevcut Uyum Durumu) Bulguları .....	183
4.4.7 Kontrol Ortamı Standartlarına İlişkin Bulgular.....	185
4.4.8 Risk Değerlendirme Standartlarına İlişkin Bulgular.....	190
4.4.9 Kontrol Faaliyetleri Standartlarına İlişkin Bulgular .....	192
4.4.10 Bilgi ve İletişim Standartlarına İlişkin Bulgular .....	196
4.4.11 İzleme Standartlarına İlişkin Bulgular.....	201
4.4.12 Araştırma 1 (Mevcut Uyum Durumu) Bulgularının Değerlendirilmesi .....	203
<b>4.5. ARAŞTIRMA 2: İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİK DURUMLARININ ARAŞTIRILMASI.....</b>	<b>206</b>
4.5.1 Araştırmanın Problemleri .....	206
4.5.2 Araştırmalarda Kullanılan Yöntemler.....	207
4.5.3 Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi .....	208
4.5.4 Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları.....	209
4.5.5 ARAŞTIRMA 2.1: Finansal tabloların sunumunda etkinlik.....	211
4.5.6 ARAŞTIRMA 2.2: Mevzuata Uyumda (Yasal) Etkinlik.....	215
4.5.7 ARAŞTIRMA 2.3: İç Kontrol sisteminin Genel olarak Etkinliği .....	218
<b>4.6. ARAŞTIRMA 3: ETKİNLİK DURUMLARINA ETKİ EDEN FAKTÖRLERİN ARAŞTIRILMASI .....</b>	<b>222</b>
4.6.1 Araştırmanın Problemleri .....	222
4.6.2 Araştırmada Kullanılan Yöntemler .....	223
4.6.3 Araştırma sonuçları .....	223
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>235</b>
<b>EK 1: KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI VE GENEL ŞARTLARI .....</b>	<b>263</b>
<b>EK 2: İÇ KONTROL SİSTEMİNİ DEĞERLENDİRME FORMU ÖRNEĞİ .....</b>	<b>268</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>a.g.m.</b>	: Adı geçen makale
<b>a.g.t.</b>	: Adı geçen tez
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standardı
<b>BİS</b>	: Bilgi ve İletişim Standartları
<b>BİT</b>	: Belediye İktisadi Teşebbüsleri
<b>COSO</b>	: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
<b>COSO Raporu</b>	: COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu
<b>Çev.</b>	: Çeviren
<b>GAO</b>	: ABD Sayıştayı
<b>IIA</b>	: Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü
<b>IAASB</b>	: Ulus. Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
<b>IFAC</b>	: Ulus. Muhasebeciler Federasyonu
<b>İDKK</b>	: İç Denetim Kordinasyon Kurulu
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları/Sayıştaylar Birliği
<b>İKEP</b>	: Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı/Planları
<b>İS</b>	: İzleme Standartları
<b>ISA</b>	: Uluslararası Denetim Standardı, (UDS)
<b>KFS</b>	: Kontrol Faaliyetleri Standartları
<b>KİKS</b>	: Kamu İç Kontrol Standartları
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşekkülü
<b>KOS</b>	: Kontrol Ortamı Standartları
<b>MİGM</b>	: Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü
<b>RDS</b>	: Risk Değerlendirme Standartları
<b>SGB</b>	: Strateji Geliştirme Birimi (Müdürlüğü/Daire Başkanlığı)
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>vb.</b>	: ve benzeri
<b>vd.</b>	: ve diğerleri
<b>5018 sayılı Kanun</b>	: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)
<b>6085 sayılı Kanun</b>	: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
<b>Usul ve Esaslar</b>	: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar

## TABLOLAR, ŞEKİLLER ve GRAFİK DİZİNİ

Sayfa  
No

## TABLOLAR DİZİNİ

<b>Tablo 1:</b> COSO Modeli Dışındaki Diğer Uluslararası İç Kontrol Modelleri	25
<b>Tablo 2:</b> İç Kontrol Sisteminde Sorumlular ve Görevleri	36
<b>Tablo 3:</b> Stratejik Yönetimin Temel Dokümanları	42
<b>Tablo 4:</b> Hizmet Standartları Tablosu Örneği	57
<b>Tablo 5:</b> Belediyelere İlişkin Misyon Örnekleri	59
<b>Tablo 6:</b> Görev Dağılım Çizelgesi Örneği	60
<b>Tablo 7:</b> Hassas Görev Örnekleri	61
<b>Tablo 8:</b> Doğal Risk – Kalıntı Risk Örneği	72
<b>Tablo 9:</b> Diğer Kontrol Faaliyetleri	83
<b>Tablo 10:</b> Türleri İtibariyle Mahalli İdarelerin Sayısı	110
<b>Tablo 11:</b> Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı	113
<b>Tablo 12:</b> Belediye Türlerine Göre Personel Sayıları	119
<b>Tablo 13:</b> 2016 Yılı Karşılaştırmalı Bütçe Denge Tablosu	126
<b>Tablo 14:</b> Belediye Harcamalarının Belediye Türlerine Göre Dağılımı	126
<b>Tablo 15:</b> Belediye ve Bağlı İdarelerinde İç Denetçi Sayıları	128
<b>Tablo 16:</b> Büyükşehir Belediyelerinin Dolu-Boş İç Denetçi Kadroları	129
<b>Tablo 17:</b> Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Atanma Durumu	129
<b>Tablo 18:</b> Büyükşehir Belediyelerinde Yürütülen İç denetim ve Danışmanlık Faaliyetleri	131
<b>Tablo 19:</b> Yıllar İtibariyle Sayıştay Denetim Raporları	132
<b>Tablo 20:</b> İç Kontrol Eylem Planı Örneği	151
<b>Tablo 21:</b> Araştırma 1 için Renk Anahtarı ve Çalışma Tablosu	180-182
<b>Tablo 22:</b> Kamu İç Kontrol Standartları, Bileşenleri ve Geneli İtibariyle Uyum Oranları	184
<b>Tablo 23:</b> Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	185
<b>Tablo 24:</b> Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol faaliyetlerinin Koordine Edildiği Şube Müdürlükleri	186
<b>Tablo 25:</b> Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	187
<b>Tablo 26:</b> Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	188
<b>Tablo 27:</b> Yetki Devri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	189
<b>Tablo 28:</b> Planlama ve Programlama Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	190
<b>Tablo 29:</b> Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	191
<b>Tablo 30:</b> Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	192
<b>Tablo 31:</b> Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	193
<b>Tablo 32:</b> Görevler Ayrılığı Standardı Genel Şartlarının Uyum	193
<b>Tablo 33:</b> Hiyerarşik Kontroller Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	194
<b>Tablo 34:</b> Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	195
<b>Tablo 35:</b> Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	196
<b>Tablo 36:</b> Bilgi ve İletişim Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	197
<b>Tablo 37:</b> Raporlama Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	198
<b>Tablo 38:</b> Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	199
<b>Tablo 39:</b> Hata, Usulsüzlük Ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Genel Şartlarının Uyum Oranları	200
<b>Tablo 40:</b> İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	201
<b>Tablo 41:</b> İç Denetim Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları	202
<b>Tablo 42:</b> En az uyum sağlayanlar Genel Şartlar	203

<b>Tablo 43:</b> En fazla Uyum Sağlanan Genel Şartlar	204
<b>Tablo 44:</b> İç Kontrol Standartları İtibariyle Uyum Durumu	205
<b>Tablo 45:</b> Araştırma Sonucunda Büyükşehir Belediyelerinin Etkinlik Durumları ve Etkinlik Durumlarına İlişkin Açıklamalar	209
<b>Tablo 46:</b> Finansal Etkinliğin Belirlenmesinde Puanlama	212
<b>Tablo 47:</b> Büyükşehir Belediyelerinin Finansal Tabloların Sunumunda Etkinlik Durumları	213
<b>Tablo 48:</b> Finansal Etkinlik Durumuna İlişkin İstatistikî Bulgular	214
<b>Tablo 49:</b> Mevzuata Uyumda Etkinliğin Belirlenmesi Puanlama	215
<b>Tablo 50:</b> Büyükşehir Belediyelerinin Mevzuata Uyumda Etkinlik Durumları	216
<b>Tablo 51:</b> Yasal Etkinlik Durumuna İlişkin İstatistikî Bulgular	217
<b>Tablo 52:</b> Genel Etkinlik Araştırması Bulguları	219
<b>Tablo 53:</b> Genel Etkinlik Durumu Bulgularının Özeti	220
<b>Tablo 54:</b> Etkinlik Durumlarına İlişkin İstatistikî Bulgular	220
<b>Tablo 55:</b> İç kontrole İlişkin Mevcut Durum ve Etkinlik Verilerinin Karşılaştırılması	225
<b>Tablo 56:</b> Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerine İlişkin Bazı Bilgiler	230

## ŞEKİLLER DİZİNİ

<b>Şekil 1:</b> COSO piramidi	23
<b>Şekil 2:</b> COSO Küpü	23
<b>Şekil 3:</b> Kamu Mali Yönetim ve Kontrolün Kapsamı	30
<b>Şekil 4:</b> Kamu İç Kontrol Standartları (KİKS)	54
<b>Şekil 5:</b> İş Akış Şeması Örneği (Büyükşehir Belediyesinin İdare Faaliyet Raporu Hazırlama Süreci)	65
<b>Şekil 6:</b> Risk Değerlendirme (Yönetimi) Süreci ve Kontrol Faaliyetleri	68
<b>Şekil 7:</b> Sayıştay’ın Denetim Türleri	98
<b>Şekil 8:</b> Denetim Riski Bileşenleri	101
<b>Şekil 9:</b> Yağmur Bulutu Benzetimi (Rain cloud analogy/Denetim Risk Süzgeci)	103
<b>Şekil 10:</b> Türkiye’nin İdare Teşkilatı	110
<b>Şekil 11:</b> Türkiye’de Belediye Türleri	112
<b>Şekil 12:</b> Büyükşehir Belediyeleri ve Diğer Belediyelerin Teşkilat Yapıları	118
<b>Şekil 13:</b> Belediyelerin İlişkili Oldukları Ekonomik Çevre	120
<b>Şekil 14:</b> Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin Unsurları	135
<b>Şekil 15:</b> Belediye Başkanı (Üst Yönetici) ve Muhasebe Yetkilisi İç Kontrol Güvence Beyanı Örneği	137
<b>Şekil 16:</b> Genel Etkinlik Durumu Puanlaması	218

## GRAFİK DİZİNİ

<b>Grafik 1:</b> Risk Yönetiminde Kontrollerin Yeri	72
<b>Grafik 2:</b> Finansal ve Yasal Etkinlik Arasındaki İlişki	221
<b>Grafik 3:</b> İç kontrol Faaliyetlerinin Koordine Edildiği Birim ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	226
<b>Grafik 4:</b> İç denetçi Sayısı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	227
<b>Grafik 5:</b> İç denetçi Sayısı Durumu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	227
<b>Grafik 6:</b> İç denetim Faaliyeti Yürütülmesi Durumu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	228
<b>Grafik 7:</b> İKEP Güncelliği ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	228
<b>Grafik 8:</b> Büyükşehirin Nüfusu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	231
<b>Grafik 9:</b> Büyükşehir Belediyesinin Bütçe Büyüklüğü ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	232
<b>Grafik 10:</b> Bütçe Büyüklüğü/Personel Sayısı Oranı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	232
<b>Grafik 11:</b> Personel Giderleri/Bütçe Büyüklüğü Oranı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	233
<b>Grafik 12:</b> İller Bankasına Borç ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki	233



## GİRİŞ

İç kontrol sistemi; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği, mevzuata uygunluğu, varlıkların korunması ile finansal ve idari raporlamanın güvenilirliği konusunda yönetime makul güvence sağlayarak kurumun belirlenen misyonunu gerçekleştirmesi ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmayı amaçlayan bir sistemdir.

Dünyada öncelikle özel şirketlerde denenen ve başarısı kabul gören iç kontrol uygulamaları daha sonra uluslararası muhasebe ve denetim kurumlarının önderliğinde kamu kuruluşları için de tasarlanmıştır. Ülkemizde ise kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanması, kamu mali yönetimini performans ve hesap verebilirlik anlayışıyla yeniden ele alan ve pek çok modern yönetim kavramına yer veren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun sonrasında yapılan ikincil mevzuat düzenlemeleri ve kamu iç kontrol tebliğiyle yürürlüğe konulan kamu iç kontrol standartlarıyla yeni sistemin en önemli unsuru olan iç kontrol uygulamalarına ilişkin önemli bir mevzuat altyapısı oluşturulmuştur.

Belediyeler; çok sayıda personel ve kaynakla hizmet sunan, faaliyet sayısının çok sayıda ve çeşitli olduğu kamu idareleridir. Hizmet bekleyen vatandaşların hızlı ve kaliteli hizmet alma taleplerini karşılamak sorumluluğunda olan belediye başkan ve yöneticilerinin kurumun bütün faaliyet ve işlemlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı bulunmamakta, dolayısıyla belediyenin ve birimlerinin hedeflendiği şekilde faaliyet gösterdiğine ilişkin kendilerine güvence verecek bir sisteme ihtiyaçları bulunmaktadır. Kamu iç kontrol standartlarına uygun olarak belediyelerdeki idari ve mali kurumsal süreçlerin ayrılmaz bir parçası olarak oluşturulan ve etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sistemleri, belediyelerin faaliyetlerinin mevzuata uygun, etkili, verimli ve olmasının, varlık ve kaynaklarının korunmasının ve finansal tablolarının güvenilirliğinin sağlanması amaçlarının yerine getirildiği hususlarında üst yönetime makul güvence vererek belediyelerin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Belediyenin üst yöneticisi olan belediye başkanları, iç kontrol sistemlerinin etkin olarak faaliyet gösterip göstermediğini, iç kontrolün izleme unsurunda yer alan izleme yöntemlerinden ve doğrudan belediye başkanına bağlı olarak faaliyet gösteren iç denetim biriminin değerlendirme ve önerilerinden faydalanarak belirlemektedirler. Ayrıca belediyelerin iç kontrol sistemleri, Sayıştay'ın dış denetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu bağlamda, büyükşehir belediyeleri iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına (genel olarak ve iç kontrolün unsurları itibariyle) uyum durumları ile büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin (genel olarak ve iç kontrol sisteminin amaçları itibariyle) etkinlik durumlarının belirlenerek tüm belediyelerde etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin kurulmasına yardımcı olmayı amaçlayan bu çalışma, dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın “İç Kontrole İlişkin Kavramsal Çerçeve” başlıklı birinci bölümünde; iç kontrol sisteminin teorik açıklamalarını içeren iç kontrol sisteminin tanımı, amaçları, özellikleri ve iç kontrol alanında dünyada yaşanan gelişmeler ve düzenlemeler ile Türkiye’deki kamu mali yönetimi ve iç kontrol konusunda yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

“Kamu İç Kontrol Standartları” başlıklı ikinci bölümde; öncelikle iç kontrol standartlarında geçen ve iç kontrol sistemiyle yakın ilişkili kavramlar olan kurumsal yönetim, stratejik yönetim, risk yönetimi ve iç denetim kavramları açıklanmış olup sonrasında kamu iç kontrol standartlarına sırasıyla değinilmiş, bölümün sonunda ise dış denetim ile iç kontrol sisteminin dış denetim kapsamında değerlendirilmesine yer verilmiştir.

“Türkiye’de Belediyeler ve Belediyelerde İç Kontrol Sistemi” başlıklı üçüncü bölümde; öncelikle genel hatlarıyla belediyeler, belediyelerin Türk idari teşkilatındaki yeri, yönetimi, teşkilatı, personeli ve önemi açıklanmış, sonrasında ise belediyelerde iç kontrol sisteminde görevli olanlar, iç kontrol sisteminin kurulumu ve iç kontrol eylem planları, belediyelerde iç kontrol standartlarının unsurları ile ön mali kontrol ele alınmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan dördüncü bölümde ise; temel olarak üç farklı araştırma yapılmıştır. Birinci araştırmada, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin kamu iç kontrol uyum eylem planları (İKEP) incelenerek kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumları; iç kontrolün unsurları, kamu iç kontrol standartları ve genel şartları itibariyle belirlenmiştir. İkinci araştırma kapsamında, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin Sayıştay tarafından dış denetim kapsamında yapılan düzenlilik denetimi sonuçları farklı kriterlere göre analiz edilerek iç kontrol sistemlerinin finansal tabloların sunumunda, mevzuata uyumda ve genel etkinliği araştırılmıştır. Son araştırmada ise ikinci araştırmada elde edilen büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumlarına etki eden faktörler araştırılmıştır. Bu araştırma kapsamında büyükşehir belediyesinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği müdürlüğün türü, mevcut iç denetçi sayıları, son üç yılda iç denetim faaliyeti yürütülmesi durumu, iç kontrol eylem planlarının güncelliği ile büyükşehirin nüfusu, büyükşehir

belediyesinin bütçe büyüklüğü, bütçe büyüklüğü/personel sayısı oranı, personel giderleri/bütçe büyüklüğü oranı, iller bankasına borç tutarı ile ikinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin finansal, yasal ve genel etkinlik durumları arasındaki ilişkiler korelasyon analizi ile incelenmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu kısmında, iç kontrole ilişkin kavramsal çerçeve, iç kontrol sisteminin önemi, amacı ve özellikleri ile iç kontrol kavramının uluslararası ve ulusal gelişimi ortaya konulmaktadır.

#### 1.1. Kontrol ve Denetim Kavramları

İç kontrol kavramının daha iyi açıklanabilmesi için öncelikle iç kontrol kavramıyla yakın ilişkili olan ve zaman zaman birbirlerinin yerine kullanılabilen kontrol ve denetim kavramları arasındaki farkların açıklanması, kavramların anlaşılması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Fransızca kökenli bir kavram olan kontrol (contrôle); sözcük anlamı olarak “denetleme”, “bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma”, “yoklama, arama” anlamlarına gelmektedir (TDK, 2016).

İşletme biliminde kontrol; planlama, örgütleme, yürütme ve koordinasyon ile birlikte yönetim sürecinin içerisinde yer alan beş temel yönetsel fonksiyondan birisi olarak ele alınmaktadır. İşletmelerde kaynakların (girdilerin), mal ve hizmetler (çıktılar) haline dönüştürülmesi bir sürecin sonucudur. Bu süreçte sırasıyla işletmenin amaçları ile bu amaçlara nasıl ulaşılabileceği belirlenmekte (planlama), işletme amaçlarına ulaşabilmek için yapılması gereken işler sınıflandırılmakta ve uygun bir yapı oluşturularak kimin, neyi, hangi yetkilerle yapacağı belirlenmekte (organize etme), sonrasında bu yapı faaliyete geçirilmekte (yürütme) ve bunlar yapılırken işletme bölümlerin hem kendi aralarında hem de çevreyle uyumu sağlanmakta (koordinasyon) ve işletmenin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı veya ne ölçüde ulaştığı saptanarak düzeltici veya koruyucu önlemler alınmaktadır (kontrol) (Mirze, aktaran Tokgöz 2013:24). Yönetsel faaliyetlerin sonuncusu olan kontrol, “bir işletmede yapılan faaliyetlerin sonuçlarını belirleme ve bu sonuçları değerlendirme, gerekirse faaliyet ve sonuçların planlanan amaçlara uygun bir şekilde oluşmasını sağlayacak düzeltici tedbirleri alma işlemi” (Toroslu, 2014:15) olarak tanımlanmaktadır.

Kontrol kavramı, yönetim teorisi çerçevesinde geçmişten günümüze kadar çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Yönetim biliminin kurucusu olarak bilinen Henry Fayol'a göre yapılan bir işin kontrolü, “*organizasyon içerisinde yapılan her işin bir plana, verilen emirlere ve kabul edilen prensiplere uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması*”dır. Buna göre kontrolün esas amacı, hataların tekrar ortaya çıkmaması için hatalı noktaları tespit etmektir (Çatıkkaş 2005:3). Davis ise kontrolü, “*bir amacın başarılması için eylemleri ve planları olmaları gerektiği noktada, zorlayan ve düzenleyen bir süreç*” olarak tanımlamıştır. Bu tanımda ise kontrol kavramının; zorlayıcı, düzenleyici ve düzeltici kelimeleri ile benzerlik göstermektedir (Tüm ve Memiş, 2012:90).

Günümüzde kontrol en genel anlamıyla bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yönlentmeyi sağlayan yöntem ve davranıştır ve daha çok işlemlerin yapıldığı sırada uygulanmakta ve süreklilik arz etmektedir(Gürbüz; 1985:11-12). Kurumsal misyonun gerçekleştirilmesi ve belirlenen hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizliklerin yönetilmesi için alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır. Diğer bir deyişle “*işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesi için yönetim tarafından belirlenen yöntem ve araçlar* (Kulak 2009:6; Larson ve Pyle, 1986:207)” kurumun kontrollerini oluşturmaktadır.

Denetim ise kısaca, “*olması gerekenle, olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınması*” olarak tanımlanmaktadır (Candan, 2007:7). Ayrıntılı bir şekilde ise; “*bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci* (Köse, 1999:63)” olarak tanımlanmaktadır. Amerikan Muhasebe Birliği (AAA)’ne göre denetim, “*ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç*”tir (Hayes ve Diğerleri, 2005:11).

Kontrol sözcüğünün konuşma dilinde sık sık denetim sözcüğü ile karıştırıldığı ve bu kelimelerin eş anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Oysa bu kavramların birbirinden bazı temel farklılıkları bulunmaktadır. Kontrol ve denetim arasındaki temel farklar ve benzerlikler şöyle sıralanabilir:

- Kontrol, “faaliyetlerin yürütüldüğü sırada uygulanan ve devamlılık arz eden bir süreç” iken; denetim, “tamamlanmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların belirlenmiş bir takvim ve program dahilinde belirli aralıklarla sonradan gözden geçirilmesini” ifade etmektedir (Uzay,1999:6). Bir tarafta eylemin gerçekleşmesi ve bundan sonra olayın fotoğraflanması var iken diğer tarafta eylem gerçekleşmeden olaya müdahale edilmesi söz konusudur. Denetimde ortaya çıkmış bir zarar mevcut iken kontrolde ise muhtemel yani gerçekleşmesi olası zararlardan söz edilmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:28).

- Kontrol, denetimi de kapsayan uzun soluklu bir süreç olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle her denetim aslında bir kontroldür.

- Kontrolde, kontrol prosedürlerinin süreçlerden bağımsız olması gerekmez, faaliyeti yürütmekle görevli kişiler dahi kendi süreçlerine ilişkin kontrolleri gerçekleştirebilir. Denetimde ise bağımsızlık şarttır ve işlem süreçlerinden bağımsız kişi ve grupların denetim faaliyetini gerçekleştirmesi esastır (Uzay,1999:6). Denetim, iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dahil olan personel tarafından yürütülür (Özşahin, 2011:9). Kontrol daha soyut bir kavramdır. Denetim ise, daha somut olarak gözlemleyebileceğimiz bir faaliyettir. Kontrol ile örgüt içerisindeki her kişi ilgilidir ve herkesin eylemleri kontrolü etkiler. Hâlbuki sadece örgüt içerisindeki belirli kişiler denetim ile görevlendirilmişlerdir (Yılcı, 2015:10).

- Denetim, zihni ve analitik bir işlemdir. Kontrolün ise mutlaka insanlar tarafından yürütülüp tamamlanması gerekmez (Özeren, 2004:4).

Kontrol ve denetim kavramlarının temel benzerliği ise, her ikisinin de nihai amacının ilgili faaliyet alanlarında fiili durumun olması gereken duruma getirilmesine yardımcı olmaktır. Gerek kontrol gerekse denetim faaliyetlerinde önceden planlanan amaç ve hedeflere ulaşılma düzeyi organizasyonların sürekliliği ve verimliliği açısından önemli bir gösterge olmaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014:29).

## 1.2. İç Kontrol Kavramı

İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır (Alagöz, 2008:98). İç kontrol sistemi ise, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlere meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir (Selimoğlu vd., 2011:92)

İç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir zaman süreci sonucunda gerçekleşmiştir (Özşahin, 2011:10). İç kontrol sisteminin tarihçesi incelendiğinde, geçmişten günümüze kadar tanımında ve uygulamasında pek çok değişiklik meydana geldiği görülmektedir. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu eski uygulamaların yetersiz kalması, karşılaşılan krizler ve şirket skandalları kaynaklıdır (Aytaç 2014:29).

İç kontrol denince akla gelen ilk organizasyon olan COSO<sup>1</sup> (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission/Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi), uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "COSO Raporu" olarak anılan İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Internal Control - Integrated Framework) isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu raporla iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan COSO modeli geliştirilmiştir. COSO modeli, kısa zaman içerisinde birçok kuruluş tarafından tüm dünyada en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol modeli olmuştur (Graham, 2015:2; Uyar, 2009:26). COSO raporunda iç kontrol; *"bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer personeli tarafından, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ile kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreç (COSO, 2013:3)"* olarak tanımlanmıştır. COSO'nun iç kontrol tanımı ve kriterleri, uluslararası standartları belirleyen tüm düzenleyici mesleki otoritelerin düzenlemelerinin ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkenin ilgili yasal mevzuatlarının alt yapısını oluşturmaktadır (Yurtsever, 2009:28).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan 315<sup>2</sup> nolu Uluslararası Denetim Standardında iç kontrol; *"finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar,*

<sup>1</sup> İç kontrol sisteminin tarihsel gelişimine ve COSO modeline çalışmanın ilerleyen başlıklarında değinilmektedir.

<sup>2</sup> Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 315; İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment )

*yöneticiler ve diğer personel tarafından tasarlanan ve onlardan etkilenen bir süreç” olarak tanımlanmıştır (IAASB, 2016:282).*

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları/Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) de bir iç kontrol tanımı yapmıştır: *“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup*

- *Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,*

- *Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,*

- *Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma ve*

- *Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma*

*hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır” (INTOSAI, 2016:6; Özeren, 2004:2).*

İç kontrole ilişkin yukarıda yer verilen uluslararası tanımlar dışında yapılan diğer bazı tanımlara aşağıda yer verilmiştir.

İç kontrol, kurum faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak etkin bir şekilde yürütüldüğü, kurum varlık ve kaynaklarının kurumun amaçlarına uygun bir şekilde etkili, ekonomik, verimli olarak kullanıldığı, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgiler üretildiği, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Tümer, 2010: 11).

Kurumların misyonlarının gerçekleştirmelerinde ve belirledikleri hedeflere ulaşmalarında önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesini sağlayarak kurum yönetimlerine makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen, yönetim ve tüm çalışanlar tarafından hayata geçirilen ve ihtiyaç duyulan bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir sistemler bütünüdür. Yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere kurulan bir yönetim kontrolüdür (Yörüker 2004:4).



### 1.3 İç Kontrol Sisteminin Önemi

İşletmede oluşturulan ve etkin olarak faaliyet gösteren bir iç kontrol sistemi; meydana gelebilecek olan önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, işletme yönetiminin yanlış kararlar almasını ve işletme kaynaklarının israf edilmesini önler. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak işletme dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının alacakları kararların sıhhatini artırır. Ayrıca işletmedeki etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız/dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır (Özşahin, 2011:15).

İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir (Sayıştay, 2016:53). Ayrıca iç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarına engel olacak olumsuzlukların önlenmesine ve kurumsallaşmalarına da önemli katkılar sağlamaktadır (Hatunoğlu, 2012:173).

Kurumlar büyüdükçe ve faaliyetleri çeşitlenip daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi daha da artmakta, yöneticilerin kurum faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları da azalmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, zamanında ve doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Aktaş, 2005:1).

Bu çerçevede iç kontrolün, kurumlar için bir güvence mekanizması oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen kurumsal hedeflere ulaşmada itici bir güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrolün olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlar, ölçsüz risk alınmasına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar vermesine ve dolayısıyla varlık ve kaynakların kaybına sebebiyet verecektir (Aksoy, 2005:139-140). Kurumların iyi yönetilebilmeleri için belirli iç kontrollerin bulunması bir zorunluluktur.

## 1.4 İç Kontrolün Amaçları

### 1.4.1 Temel Amaç

İç kontrol süreçleri uygulamanın en temel amacı, kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek risklerin yönetilmesine yardımcı olarak kurum tarafından belirlenen stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

Makro ve Mikro düzeydeki hedeflerin önündeki risklerin tespiti ve bu risklere yönelik önlemler geliştirilmesi, belirlenmiş amaçların gerçekleşebilmesi açısından kritik düzeyde yer almaktadır. Muhtemel etkisi azaltılamayan ya da tamamıyla ortadan kaldırılamayan riskler, iç kontrolün ve dolayısıyla kurumların başlangıçta belirlenen amaçlarına ve hedeflerine ulaşma düzeyini olumsuz yönde etkileyecektir (Eralp ve Bozbaş, 2014:24). Kurum yönetimleri, belirledikleri hedeflere ulaşılacağı noktada güvence sağlamak için iç kontrol sistemini kullanırlar. İç kontrol sistemi, kurumların amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını kolaylaştıran bir yönetim aracıdır. Kendisi bizatihi bir amaç olarak görülmemeli, iç kontrol faaliyet ve süreçleri gereksiz bürokratik süreçler olarak algılanmamalıdır (Candan, 2007:4).

İç kontrol, işletmenin varılmak istenen hedefe doğru gidip gitmediği ve bu amaçla yapılan faaliyetlerde ne kadar "kontrol" sahibi olduğu ile ilgili bir kavramdır. İç kontrol bir teşebbüsün gitmek istediği yöne gitmesini, gitmek istemediği sürprizli yollardan kaçınmasını sağlar (Yılcı, 2015:55). İç kontrol uygulamalarıyla işletmenin hedeflerine ulaşmasında etkisiz ve gereksiz olan faaliyetler de belirlenmektedir.

### 1.4.2 Genel Amaçlar

Kurumlar, belirledikleri stratejik amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi temel amacına ise hem COSO hem de diğer uluslararası düzenlemelerde yer alan genel amaçları gerçekleştirmek suretiyle ulaşabileceklerdir. İç kontrol sisteminin genel amaçları, iç kontrole ilişkin genel bir çerçeve çizmektedir. İç kontrol sisteminin, kurumların belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanacakları, birbiriyle bağlantılı dört farklı amacı (genel amacı) bulunmaktadır. Bu amaçlar şunlardır:

- Faaliyetlerin mevzuata ve yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması,
- Varlıkların korunması ve kaynakların etkin ve verimli kullanımının sağlanması,
- Faaliyetlerin etkin ve verimli olması,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği.

Farklı kurumların yaptıkları iç kontrol tanımlarında bu sayılan amaçlar dışında farklı amaçlara da yer verildiği görülmektedir. Fakat bu amaçlar genel olarak sayılan amaçlarla bağlantılı amaçlardır. Ayrıca kurumların faaliyette buldukları sektörler veya kendilerine has yapıları dikkate alınarak yapılacak uygulamalarla uluslararası düzeyde kabul görmüş bu amaçlara ilave amaçlar belirlenmesi de mümkündür.

#### **1.4.2.1 Faaliyetlerin Mevzuata ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunun Sağlanması**

Her organizasyonun faaliyet alanlarına ilişkin olarak uymakla yükümlü olduğu resmi otoriteler tarafından düzenlenmiş normlar bulunmaktadır. Ayrıca organizasyon tarafından belirlenen kurum içi politikalar da bulunabilmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:26). Oluşturulan kontroller, kurum faaliyetlerinin gerek yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara gerekse de kurum içi politikalara uygunluğunun sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Yönetime, kurumun mevzuata uygun faaliyet gösterdiğine ilişkin bir güvence sağlamaktadır (Pehlivanlı, 2014:31).

#### **1.4.2.2 Varlıklarının Korunması, Kaynakların Etkin ve Verimli Kullanımının Sağlanması**

İç kontrol sisteminin önemli diğer bir görevi (amacı), işletme varlıklarının her türlü kayıp ve yok olmaya karşı korunmasını sağlamaktır. Kurumlar büyüdükçe varlıkları korumak ve kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak sistemselsel bir sorun haline gelmektedir. Kurumların fiziki ve fiziki olmayan varlıkları, hem kurum içindekilere hem de kurum dışındakilere karşı her zaman risk altında bulunmaktadır (Toroslu, 2014:47). Bu varlıkların çalınması, kaybolması ya da amacı dışında kullanılması gibi sebeplerle varlıklarda meydana gelebilecek kayıplar, faaliyetlerin gerektiği gibi yerine getirilememesi ve dolayısıyla kurumsal amaçlara tam olarak ulaşılamamasına neden olabilir. Kaynakların verimli kullanılması ise, süreçlerde kullanılan girdi maliyetleri ile faaliyetler sonrası elde edilen çıktılar arasındaki ilişkidir<sup>3</sup>. Bu nedenle verimlilik, çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki emek, sermaye, hammadde, bilgi gibi kaynakların etkin olarak kullanılmasıdır. Arzu edilen verimlilik seviyesine ulaşıldığında aynı miktar girdi ile daha çok çıktı elde edilmiş olacaktır (Eralp ve Bozbaş, 2014:26).

<sup>3</sup>Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılması için diğer önemli bir unsur da kaynakların ekonomik kullanılmasıdır. Faaliyetlerin yürütülmesi esnasında ilgili süreçlerde katlanılan maliyetler ile bu süreçlerden elde edilen çıktılar arasındaki ilişki "ekonomiklik" kavramı ile ifade edilebilir. Süreçler sonrasında ortaya çıkan maliyetler başlangıçta belirlenmiş maliyetlerin altında ise kaynakların ekonomik kullanılmış olduğu söylenebilir. Uygulanan iç kontrol prosedürleri sahip olunan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin ederek amaç ve hedeflere ulaşılmasına katkı sağlayabilir.

Faaliyetlerin yürütülmesi sırasında karşılaşılabilecek hata ve hile gibi arzu edilmeyen durumlardan kaynaklanabilecek varlık kayıplarının minimize edilmesi ve kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması amacıyla uygulanan kontrol prosedürleri bu amacın esasını oluşturmaktadır.

#### **1.4.2.3 Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği**

Kurumların misyon olarak ifade edilen bir varlık sebebi bulunmaktadır. Kurumlar, misyonlarına ulaşmak için kendilerine stratejik amaçlar belirlemekte ve bu amaçlara ulaşmak içinde faaliyetlerde bulunmaktadır. İç kontrol, kurumların stratejik amaçları ile bu amaçlara ulaşmak için yürüttüğü faaliyetleri arasındaki bağlantıyı kurar (Toroslu, 2014:44). Bir işletmenin başlangıçta belirlediği amaç ve hedeflerine ulaşma derecesi, onun faaliyetlerindeki etkinliğini göstermektedir. Oluşturulan iç kontrol yapısı bu etkinliği en üst düzeye çıkartmayı amaçlamaktadır (Bozkurt, 2006:123).

İç kontrol, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini arttırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır (Pehlivanlı, 2014:31).

#### **1.4.2.4 Finansal Raporlamanın Güvenilirliği**

Karar alma süreçlerine bilgi sistemleri aracılığıyla en önemli girdiyi sağlayan şüphesiz muhasebe verileridir. Doğru kararlar almanın yolu, doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmekten geçmektedir (Bozkurt, 2006:61).

Finansal raporlamanın doğru ve güvenilir olması, kurumun muhasebe kayıtlarının ve tüm dönemsel ve yıllık faaliyet raporlarında yer alan verilerin ve açıklamaların tam ve doğru olmasına bağlıdır. Ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olması ve yeterli ölçüde anlaşılmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de içermesi gerekmektedir (Çömlekçi vd., 1992:47). Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal işlemlerin kaydedilip raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ilgili yasalara uyulduğunu; güvenilirliği ise, belge ve kayıtların gerçekleri yansıttığını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade eder (Toroslu, 2014:47). İç kontrol sistemi, doğru ve eksiksiz bilgiler üretecek muhasebe bilgi sistemini oluşturarak bu sistemin sorunsuz işlemlerini sağlayacak kontrol prosedürleri geliştirmekle yükümlüdür (Eralp ve Bozbaş, 2014:25).

### 1.4.3 Özel Amaçlar

Kurumsal faaliyetlerdeki belirli süreçleri etkili ve verimli olarak yürütebilmek için, genel kontrol amaçlarının yanında özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü genel amaçların her bir işlem ve faaliyet için özel amaçlar ile desteklenmesi gerekmektedir. İç kontrolün genel amaçları, sistemin varlık sebebinin açıklanmasına yardımcı olurken; özel amaçlar, her bir işleme ya da sürece ilişkin olarak iç kontrol tarafından gerçekleştirilmesi beklenen fonksiyonları ifade etmektedir (Kayım,2005:10).

Uygulamada görülen ve hem denetçiye hem de üst yönetime yardımcı olacak genel amaçlarla ilişkilendirilmiş özel iç kontrol amaçları şunlardır (Uzay, 1999:20):

- **Geçerlilik:** Faaliyet süreçlerinde kaydedilen işlemler, somut olarak gerçekleşmiş olayları göstermelidir. Örneğin; kaydedilen satış verileri gerçek satış tutarlarını göstermelidir. Bu yönüyle iyi işleyen bir iç kontrol yapısının mevcudiyeti, gerçek olmayan işlemlerin muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermeyecektir.
- **Eksiksiz olma:** Faaliyet süreçlerinde gerçekleştirilen tüm iş ve işlemler, kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol uygulamaları sayesinde işlemlerin kayıt dışı kalması önlenmeli ve kayıtların eksiksiz olması sağlanmalıdır.
- **Kayıtların doğruluğu:** Faaliyet alanlarında gerçekleşen tüm işlemler doğru olarak muhasebeleştirilmelidir. İşlemlere ilişkin belgeler ile kayıtlar arasında tutarlılık sağlanmalıdır.
- **Yetkililik:** Gerçekleştirilecek tüm işlemler için personel yetkilendirmeleri oluşturulmalı ve işlemler için özel ve genel nitelikli yetki tanımlamaları yapılmalıdır. Yetkisiz kişiler tarafından yapılan işlemlerin varlık ve kaynakların kaybına yol açabileceği göz önünde bulundurularak tüm iş ve işlemlerin yetkilendirmelere paralel olarak yapılması sağlanmalıdır.
- **Varlıkların Korunması:** Varlıkların fiziki olarak korunması için özel yetkili personel görevlendirilmelidir. Özel varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı ve önemli kayıt ve belgelere dayandırılmalıdır.
- **Mutabakat:** Fiili durumla başlangıçta planlanan amaç ve politikalar belirli periyotlarla karşılaştırılmalı ve bu sayede faaliyetlerin belirlenen standartlara ve prosedürlere uygun yürütülmesi sağlanmalıdır.

## 1.5 İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

*COSO* tarafından yapılan iç kontrol tanımından iç kontrolün özellikleri; makul bir güvence sunması, kurumun tüm personelinin rol olması, bir süreç olması sayılabilecektir. (Kayım, 2005:5). Bu özelliklerinde yer aldığı iç kontrol sisteminin temel özelliklerine aşağıdaki başlıklarda değinilmiştir.

### 1.5.1 Kurumun Tüm Faaliyetlerini Kapsayan Bir Yönetim Modeli Olması

Bir iş süreci içerisinde, işin yapılması kararının alınmasından sonuçlandırılmasına kadar uygulanan tüm prosedürler iç kontrol sisteminin içerisinde yer almaktadır. Bu açıdan bakıldığında, idarecilerin iş yapma usulleri, personelin nitelikleri, idare içindeki yetki ve sorumluluk dağılımı gibi konular iç kontrolün kapsamına girmektedir. Diğer bir ifadeyle kurumların hedeflerini gerçekleştirmek için aldıkları tüm kararlar ve uygulamalar iç kontrol sistemini oluşturmaktadır (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006:18).

İç kontrol idareden ayrı bir birim veya görev olmayıp, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı mevcut sistemin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir (Arslan 2014:370).

İç kontrol, tek bir olay ya da döngü olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemler (filler) serisidir. Bu eylemler, kurumun faaliyeti süresince devam etmektedir (Akyel, 2010:95).

Kontrol, ağırlıklı olarak mali kontrol olarak algılanmakla birlikte, yalnızca mali alanla sınırlı olmayıp mali olmayan tüm faaliyet ve işlemler de kontrolün kapsamına girmektedir (Lakis ve Giurinas, 2008:146; Arcagök 2006:132). Sistem içerisinde mali kontroller yanında idari kontrollere de yer verilmiş ve sistem esas itibarıyla bütüncül bir yönetim modeli olarak kurgulanmıştır.

### 1.5.2 Kurum Yönetiminin Sorumluluğunda Olması

İç kontrol sistemi, kurum yönetiminin sorumluluğu altındadır. Her kurumun üst yönetimi, yönetim sorumluluğu gereğince, iç kontrol sistemini oluşturmak, izlemek, güncellemek ve geliştirmek durumundadır. Bu açıdan iç kontrol sisteminin kurulmasından, işlerliğinin sağlanmasından ve izlenmesinden üst yöneticiler sorumludur (Eralp ve Bozbaş, 2014:49).

Üst yönetimin olumlu bakış açısı, iç kontrol uygulamaları açısından önemlidir. Üst yönetimin sisteme yönelik pozitif tavrı ve kararlılığı, iç kontrol sisteminin kurumsal düzeyde işlerliğinin sağlanabilmesi ve etkinliğinin artabilmesi için gerekli ön koşullardan birisidir.

İç kontrol, organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir yapıda olmak durumundadır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin; değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesinin sağlanması bakımından iç kontrol sisteminin düzenli bir biçimde izlemesi ve ihtiyaç durumunda güncellenmesi gerekmektedir (Özeren, 2004: 3). Zamanla koşullarda meydana gelen değişikliklere karşı iç kontrol sisteminin güncellenmemesi, kontrol önlemlerinin yetersiz kalmasına ve iç kontrol sisteminin etkinliğini kaybetmesine sebep olmaktadır (Güredin, 2014:323).

İç kontrol sistemi için izleme ve değerlendirme faaliyetleri yürütülmesi, sistemin ihtiyaçlara cevap verebilmesi ve güncel tutulabilmesi açısından oldukça önemlidir (Eralp ve Bozbaş, 2014:50). Yöneticiler, iç kontrol sisteminin kalitesi hakkında izleme raporları ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak oluşturulan iç denetim raporlarından da yararlanabilirler (Aslan, 2010:70).

### **1.5.3 Tüm Çalışanlar Tarafından Hayata Geçirilmesi**

Bütün iş süreçlerini kapsayan iç kontrol sistemi, kurumdaki en alt kademe çalışandan en üst kademedeki yöneticiye kadar ve her düzeydeki çalışanın rol aldığı bir süreci ifade etmektedir (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006:18). Çalışanlar görevlerini yerine getirirken iç kontrol sisteminde kullanılacak bilgileri üretir, kontrolleri etkileyen faaliyetlerde bulunurlar. Bu nedenle yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan kurumun iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır (Özeren, 2004:4). İç kontrol kurumda çalışan herkesin işi olarak görülmelidir. İç kontrolün yalnızca belirli bir kesimin (iç denetçiler, strateji geliştirme birimleri, üst yönetim vb.) işi olarak görülmesi sistemin etkinliğini azaltacaktır.

### **1.5.4 Bir süreç olması**

İç kontrol, kurum içinde yürütülen tüm faaliyetleri kapsayan bir sistemler bütünü, devamlılığı olan bir yapı ve döngüsel bir süreçtir. İç kontrol, tek veya anlık bir eylem veya koşul olmayıp içinde barındırdığı diğer bütün unsurlar ile birlikte sürekliliği olan ve sonu olmayan tüm süreçlerin içine yerleştirilmiş uygulamalardır. Bu özelliği nedeniyle iç kontrolü

somut ve bütün unsurları ile işleyen bir sistem olarak gözlemleyebilmek her zaman için mümkün olmayabilir (Eralp ve Bozbaş, 2014:45).

İç kontrol sistemi, genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde tasarlanmıştır. Bu genel hedefler çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir (Akyel, 2010:85). İşte iç kontrol bu süreçlerin bir parçasıdır ve onlarla entegre edilmiş durumdadır. Yönetimin yerine geçemez ancak yönetimin bir aracıdır (Yılancı, 2015:56).

### ***1.5.5 İç Kontrollerin Kurumlara Özel Olması***

İç kontrol uygulamaları, kurumlara özeldir. İç kontroller, kurumun doğasına ve ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Her kurumun iç kontrol sistemi birbirinin aynı değildir (ECIIA aktaran Akyel, 2010:85). İç kontrollerin sayısı ve niteliği; kurumun içinde bulunduğu sektöre, organizasyon yapısına, kurum kültürüne, yönetim felsefesine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. Tek bir model olarak verilen iç kontrol yapısını, her kurum kendine uyarlamalıdır. Yönetim, yerleştireceği kontrollerin yapısına kendi kurumunu dikkate alarak karar vermeli ve uyarlama işlemini yaparken kurumun özel ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmalıdır (Alikadıoğulları, 2011:37).

### ***1.5.6 Fayda Maliyet Analizlerine Dayalı ve Risk Esaslı Olması***

Kurumlar, oluşturdukları iç kontrol sistemiyle kurumsal amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılabilecekleri muhtemel riskleri belirleyerek bu risklere karşı kontrol uygulamaları geliştirmektedir. İç kontrol sisteminin en önemli özelliği, kontrol uygulamalarının belirlenmesinde fayda maliyet analizleri/risk değerlendirmeleri yapılmasıdır. Dolayısıyla iç kontrol uygulamaları fayda maliyet analizine dayalıdır yani risk odaklıdır.

İç kontrol uygulamalarında katlanılacak maliyetlerde etkinliğin sağlanabilmesi açısından, belirlenen kontrol faaliyetlerinin bütün iş süreçlerine değil, risk değerlendirmesi sonucunda tespit edilen ve riskli olduğu düşünülen faaliyet alanlarına uygulanması esastır. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak ölçme ve değerlendirmeler yapılması, riskli alanların belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:50). Dolayısıyla tespit edilen riskli alanlara yönelik olarak uygulanacak kontrol mekanizmalarının maliyeti, risklerin bertaraf edilmesi sonucunda oluşacak faydadan büyük olmamalıdır. Aksi yönde gelişecek uygulamalar iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltacağı gibi sistemin bütünü açısından hem zaman hem de maddi kaynak kaybına



sebebiyet verecektir. Bu bakımdan üst yönetim iç kontrol oluşturma kararını fayda maliyet analizi çerçevesinde vermelidir. Bununla birlikte fayda maliyet analizi, işletme içerisinde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik dikkat edilmesi gereken bir unsur olmakla birlikte, her bir kontrolün maliyet ve faydasını kesin olarak ölçmek her zaman için mümkün değildir. Bu nedenle fayda maliyet ilişkisi yönetim yargısına ve katlanılan maliyetlerle elde edilecek tasarrufların doğru bir şekilde tahmin edilmesine bağlıdır (Toroslu, 2014:82).

### ***1.5.7 Yönetime Mutlak Değil Makul Bir Güvence vermesi***

İç kontrol sistemi, kurumların amaçlarının gerçekleşmesinde mutlak bir güvence vermeyip sadece makul (kabul edilebilir) bir güvence sağlamaktadır. Bu durum iç kontrol uygulamalarının kurum tüm faaliyetlerini kapsamamasının, risk değerlendirmeleri sonucunda sadece riskli görülen faaliyetlere uygulanmasının ve diğer başka sınırlamaların bir sonucudur.

İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilir de, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak bir güvence veremez, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur (Akyel, 2010:86). Güvenilir bir iç kontrol sistemi işletmenin karşılaşmış olduğu risk unsurlarını minimize ederek kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda yönetime yardımcı olur. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, kendinden beklenen düzeyde riskleri azalttığı ölçüde yönetim için güvenilir sayılmaktadır (Toroslu, 2014:82). İç kontrol sisteminin başarı olasılığı, iç kontrol sisteminin doğasında var olan sınırlamalardan etkilenmektedir (Yıllancı, 2015:62). Yönetim iyi bir iç kontrol sistemi oluşturmuş olsa da sistemin etkinliği bu sistemi kullananların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlı olup, iç kontrolün her aşamasında insan faktörü önemli bir faktördür (Uzay, 1999:18). İç kontrol sistemi insan faktöründen kaynaklanabilecek tüm sınırlamalara tabidir. Örneğin iki veya daha fazla kişinin anlaşmalı olarak kontrolleri sabotesi veya yönetimin önem vermemesi nedeniyle kontrollerin atlanması söz konusu olabilecektir (Graham, 2015:16). Bir başka sınırlama da iç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin bütün işlemlerini kapsamamasıdır (Kepekçi, 2004, 70). İç kontrol usul ve yöntemleri, her zaman karşılaşılmayan işlemlerde ve bazı analizlerin hazırlanmasında yöneticilerin sübjektif yargılarına dayanan tahminlerin yapılmasında ve kararlar alınmasında uygulanmayabilir (Toroslu, 2014:81). İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir başka etmen de koşullarda zamanla meydana gelen değişikliklere karşı kontrol önlemlerinin yetersiz kalması ve etkinliğini kaybetmesidir (Güredin, 2014:323). Bu çerçevede işletmede var olan iç kontrol sistemleri, değişen iç ve çevresel faktörlere uyum gösterecek esnekliğe sahip olmalıdır.

## 1.6 Uluslararası Harcama Yönetimi (Kontrol) Modelleri

Harcama yönetimi; harcama süreci ile bu süreçte yer alan aktörlerin görev, yetki ve sorumluluklarını ve harcamaların raporlanmasını içermektedir. Harcama yönetimi modelleri özellikle harcamalarda kontrolün, harcama birimleri tarafından mı yoksa başka otoriteler tarafından mı icra edileceğine göre değişmektedir. İç kontrollerin kapsamı da mali yönetim ve kontrol sistemlerine bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Bu çerçevede, iç kontrol sistemine ilişkin olarak Avrupa'da Kıta (Kara) Avrupası yaklaşımı ve Kuzey Avrupa (Anglo-Sakson) yaklaşımı olmak üzere başlıca iki tür kontrol sisteminin varlığından bahsetmek mümkündür (Arcagök, 2006:130). Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir ve kontrol kavramına yaklaşım açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bazı ülkelerde ise her iki modelin birlikte yürütüldüğü yapıların uygulama alanı bulunduğu da görülmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:59).

Harcamalarda kontrolün, harcama birimleri dışındaki otoriteler tarafından gerçekleştirilmesini savunan Kıta Avrupası (Fransa, İtalya, İspanya gibi ülkelerde) yaklaşımında, iç kontrolde görevler ayrılığı prensibine vurgu yapılmakta ve bu nedenle iç kontrol ve muhasebe fonksiyonlarının harcama yetkisi verilen idare dışındaki merkezi birimler (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) tarafından yapılması gerektiğini vurgulamaktadır (Worldbank, 2016b:260). Söz konusu modelde, Maliye Bakanlığına bağlı olan muhasebe yetkilileri, kurumların harcama birimleri tarafından yapılan harcamaları kontrol etmektedirler.

İngiltere, Hollanda ve İskandinav ülkelerinde uygulanan Kuzey Avrupa yaklaşımında ise bütçeyle harcama yetkisinin harcama birimlerine verildiği ve bu nedenle söz konusu yetkinin nasıl kullanılacağına harcama birimlerinin karar vermesi gerektiği dolayısıyla da harcamalarda iç kontrolün harcama birimleri tarafından idare içerisinde yapılması gerektiğini savunulmaktadır. Bu yaklaşımla, harcama öncesinde mali kararların alınmasında ve uygulamasında, harcamacı kuruluşları yetkili ve sorumlu kılmak suretiyle harcama öncesi kontrolü bir süreç kontrolü olarak tanımlamak ve iyi işleyen bir süreç kontrolü oluşturulması noktasında ilgili kuruluşun yetki ve sorumluluk alanlarının genişletilmesi amaçlanmaktadır (Kerimoğlu, 2003:117). Bu sistemde Maliye Bakanlığında ziyade harcama birimlerindeki otoritelerin harcama sürecinde rol ve sorumluluğu bulunmaktadır. Yetki-sorumluluk dengesi ilkesinin gereği olarak da denetim otoritelerine karşı sorumluluk da harcama birimlerine aittir (Worldbank, 2016b:261). Bununla birlikte, bu sistemde Maliye Bakanlığının harcama yönetimindeki sorumluluğu iç kontrol sisteminin etkinliği ve bütünlüğünü gözetmektedir.

Son yıllarda kontrol alanında merkezi kontrole dayalı Kıta Avrupası yaklaşımından yönetim sorumluluğunu esas alan Kuzey Avrupa yaklaşımına doğru bir yönelim yaşandığı gözlenmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:59).

Ülkemize ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunundan önce yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda ön mali kontrol süreci; taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı'nca vizeye tabi tutulması ve Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde öngörülmüştür. Merkeziyetçi bir harcama öncesi mali kontrol sistemi uygulanmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili daire ve idarelerde çalışan bütçe dairesi başkanlıkları ve saymanlıklarda ödeme öncesinde uygunluk kontrolü yapılmaktaydı. 5018 sayılı Kanun ile her iki Kuruma ait olan ön mali kontroldeki bu harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılarak, ön mali kontrol tamamıyla kamu kurumlarına devredilmiş, yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama öncesi (ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi gibi mali kararların) bir süreç kontrolü şeklinde tasarlanarak, bu sürecin strateji geliştirme birimleri ile kamu idaresi içinde bulunan harcama birimleri (genel müdürlükler gibi) tarafından yürütülmesi öngörülmüştür (Eralp ve Bozbaş, 2014:xx).

### **1.7 İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi**

İç kontrolün tarihsel gelişimi incelendiğinde, muhasebe ve finans alanında meydana gelen önemli olayların iç kontrolün gelişimini etkilediği ve önemini arttırdığı görülmektedir. Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarını takiben ortaya çıkan ve büyük ölçekli şirket iflasları ile gündeme gelen hatalar, hileler ve yolsuzluklar nedeniyle eski uygulamaların yetersiz kalması sonucunda geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımında ve uygulamasında pek çok değişiklik meydana gelmiş ve gerek yerel gerekse de global düzeyde iç kontrol ve iç denetimin önemi daha da artmıştır (Aytaç, 2014:29).

İç kontrol sisteminin uygulama alanı bulduğuna dair ilk belirtiler, 1940'lı yıllarda ABD'de (işletme yapılarında görülen büyümeler, faaliyetlerin aşırı artması ve işlemlerin karmaşıklaşmasının çeşitli sorunlara yol açması neticesinde) kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan iç kontrolün denetimine ilişkin uygulamaların açıklandığı rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir. Bu yayınlarda ayrıca iç kontrolün tanımına, unsurlarına, değerlendirilmesine ilişkin yöntemlere ve kişilerin sorumluluklarına da değinilmiştir. 1970'lere kadar birçok iç kontrol sistemi ortaya çıkarılmış, iç kontrol

uygulamaları iyileştirilmiştir (Saltık, 2007:9; Bozkurt, 2006:121). Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış ve yaşanan banka iflasları, mali skandallar ile hatalı ve hileli mali raporlamalar sonucu muhasebe ve denetim alanında yeni ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren yapılan düzenlemeler, günümüzdeki kontrol kavramına kaynak teşkil etmektedir (Can, 2014:34).

ABD'de yaşanan mali çöküşlerin nedenlerinden birisi olan sahte mali raporlamaya engel olmak ve sahte mali raporlamaya engel olamayan potansiyel işletme ve denetim hatalarının önüne geçmek için 1985 yılında “*Hileli Mali Raporlama Ulusal Komitesi (Yanılıcı Finansal Raporlamaya ilişkin Ulusal Komite/National Committee on Fraudulent Financial Reporting) (The Treadway<sup>4</sup> Commission)*” kurulmuştur. Komisyon, hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiştir. Bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir (Toroslu, 2014:51). Treadway Komitesi, 1987 yılında finansal raporlama süreçlerindeki usulsüzlüklerin nedenine ilişkin ilk raporunu yayımlamıştır. Raporda iç kontrol sisteminden yalnızca bağımsız denetçilerin değil, aynı zamanda işletme yöneticileri ile muhasebe ve iç denetim birimlerinin de sorumlu olduğu ve araştırma konusu olan şirketlerin yüzde ellisinde hatalı ve hileli mali raporlamanın iç kontrol eksikliğinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Ayrıca raporda, hileli finansal raporların sayısını azaltmak için iç kontrolün önemi ve iç kontrolün muhasebe kontrolünden daha geniş bir kavram olduğu vurgulanmış olup komisyon raporunda ilk defa muhasebe kontrolleri yerine “*iç kontrol*” kavramına yer verilmiştir. Komisyonun önerisi üzerine Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından “*iç kontrol rehberi*” yayımlanmıştır. Bu kılavuzda, iç kontrolün (1) faaliyet kontrolü, (2) yönetsel kontroller, (3) muhasebe kontrolleri olmak üzere birbirinden ayrı üç eylemden meydana gelen geniş bir fonksiyon olduğu belirtilmiştir (Boynton vd., 2001:325). Raporda ayrıca, iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal farklılıkları ortadan kaldırılması ve sistemin değerlemesini sağlayacak bir rehber hazırlanması şeklinde bir tavsiyede bulunulması üzerine komisyon üyelerinin birer temsilci atamasıyla “Sponsor Kuruluşlar Komitesi”, diğer adıyla “COSO (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission/Treadway

---

<sup>4</sup> Komite; kurucu başkanı olan SEC'in eski üyesi James C. Treadway'den dolayı Treadway Komitesi adıyla anılmaktadır.

Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)" ABD'de finans sektörünün en büyük beş mesleki kuruluşunun<sup>5</sup> katılımıyla oluşturulmuştur<sup>6</sup> (DiNapoli, 2010:4).

Bu komite, uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Internal Control - Integrated Framework)<sup>7</sup>" isimli bir rapor yayınlamıştır. Raporunun temel amacı, işletme yönetimi ve ilgili kişilerin örgütlerindeki faaliyetleri daha iyi kontrol edebilmelerine yardımcı olmaktır. Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir (İç Denetim Merkezi, 2016:1). Böylece her türden ve büyüklükten işletmenin kendi iç kontrollerini değerleyebilecekleri, yasa koyucular ve eğitmenler için de bir hareket noktası sağlayacak çoğunlukla genel kabul gören bir yapı dizayn edilmeye çalışılmıştır (Yılancı, 2015:54).

COSO raporunun yayımlanmasından sonra iç kontrol alanında yaşanan gelişmelerde ciddi artış gözlenmiştir. COSO modeli; kısa zaman içerisinde birçok kuruluş tarafından tüm dünyada en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol modeli olmuştur (Uyar, 2009:26). COSO'nun iç kontrol tanımı ve kriterleri, uluslararası standartları belirleyen tüm düzenleyici mesleki otoritelerin düzenlemelerinin ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkenin ilgili yasal mevzuatlarının alt yapısını oluşturmaktadır (Yurtsever, 2009:28). Özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve iç kontrol ile ilgili olarak bilinen en temel kaynak olan bu rapor; pek çok uluslararası özel ve kamu sektörü organizasyonu (AICPA, AAA, IIA, GAO, AB ve INTOSAI) tarafından rehber olarak kabul edilmiş ve dünya çapında gerek işletme yönetimi gerekse de kamu yönetimi alanında örnek alınan bir model olmuştur. Bu açıdan iç kontrol standartları için bir çerçeve oluşturan COSO raporu, iç kontrol açısından bir milat olarak kabul edilmektedir (Kayım, 2005:4). 1992 yılından sonra "iç kontrol" konusunu içeren tüm uluslararası düzenlemelerde, COSO iç kontrol raporunun temel referans noktası olarak alındığı görülmüştür (Koçak Şen, 2008:18). Söz konusu rapor sonrasında kontrol ve sisteme ilişkin kavramların önemi artmış ve iç kontrol tüm Dünyada kabul gören bir yaklaşım olarak benimsenmeye başlanmıştır.

<sup>5</sup> Amerika Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association (AAA)), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)), Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International (FEI)), Yönetim Muhasebecileri Birliği (Institute of Management Accountants (IMA)), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA))

<sup>6</sup> Özel sektör kuruluşlarının iştirakiyle "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komitesine" destek olmak ve maddi yardım sağlamak üzere oluşturulan COSO; iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan sponsor bir komite olarak kendini destekleyen kurumlardan tamamıyla bağımsız ve gönüllü bir organizasyondur. COSO'nun amacı; iç kontrol, etik uygulamalar ve kurumsal yönetim konularına odaklanarak finansal raporlamaların kalitesinin geliştirilmesidir. (COSO; 2013:1)

<sup>7</sup> Bu çalışmanın ismi "Integrated Framework" olmasına rağmen, daha çok komisyonun ismi ile yani "COSO Raporu" olarak anılmaktadır.

COSO, iç kontrole ilişkin olarak 2013 yılında yeni bir doküman daha yayınlayarak önceki çerçeveyi ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmiştir. COSO 2013 Çerçevesi, 15 Aralık 2014 ten itibaren COSO 1992 orijinal çerçevesinin yerini almıştır. (Bulut, 2015:1).

### 1.8 COSO İç Kontrol Modeli

COSO Modeline göre kurumun hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirilemediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan iç kontrol birbirleriyle bağlantılı aşağıdaki beş unsurdan meydana gelmektedir (COSO, 2013:4)

- Kontrol Ortamı ( Control Environment),
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment),
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities),
- Bilgi ve İletişim ( Information and Communication),
- İzleme ( Monitoring).

COSO modeli, etkin bir iç kontrol sisteminin sahip olması gereken unsurları açıklamakta ve değerlendirme kriterleri yoluyla kurumlara kendi iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirebilecekleri bir model sunmaktadır (Özbek, 2012:409).

Yöneticilerin, işletme düzeyindeki kontrolleri değerlendirmek için kapsamlı bir model ya da kritere başvurmadan, iç kontrol sistemlerini incelemesi söz konusu değildir. COSO İç Kontrol Modeli, yöneticilerin kontrolü sağlamaları için gereken yapı ve süreçlerin çoğunu kapsayacak dinamikliktedir ve kontrolün sağlanması için aşağıda sıralanan beş soruyu sormaktadır (Pickett, 2010:264):

- İşimizi kontrol edecek doğru bir altyapıya sahip miyiz? (Kontrol Ortamı)
- İşimizi kontrol etmemizi engelleyecek riskleri biliyor muyuz? (Risk Değerleme)
- İşimize yönelik riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak için uygun kontrol faaliyetleri uyguluyor muyuz? (Kontrol Faaliyetleri)
- İş çapında kontrol mesajı yukarıdan aşağı tüm kademelere iletiliyor mu ve ilgili problem ve fikirler aşağıdan yukarı kademelere iletilebiliyor mu? (Bilgi ve İletişim)
- İşin ne şekilde kontrol edildiğini izleyebiliyor muyuz? (İzleme)

COSO İç Kontrol Modeli'nin beş unsuru, her işletmede uygulanabilir özelliktedir. Ancak iç kontrolün sürekli gelişen dinamik bir süreç olması nedeniyle sistemin iyi işlemesi, her işletmenin kendi ihtiyaçlarına uygun bir kontrol sistemi tasarlayıp kullanmasını gerektirmektedir (Erdoğan, 2009:31). COSO; her bir bileşenin, şirketin büyüklüğüne bağlı

olarak her zaman aynı seviyede yerine getirilemeyeceğini ileri sürmüştür (Tüm vd., 2012:128). Kurumun amaçlarına ulaşmak için nelere gereksinimi olduğunu gösteren söz konusu beş bileşen birbirinden bağımsız olmayıp her bileşen arasında yakın bir ilişki mevcuttur. İç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini göstermek amacıyla piramit şeklinde tanımlanan COSO Modeli, daha sonraları iç kontrol sisteminin unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerinin yanı sıra iç kontrolün hedefleri (finansal, operasyonel ve mevzuata uyum) ile ana faaliyetleri veya faaliyet birimleriyle olan ilişkilerini de gösteren küp şeklinde tanımlanmış ve “COSO Küpü” olarak adlandırılmaya başlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:104).

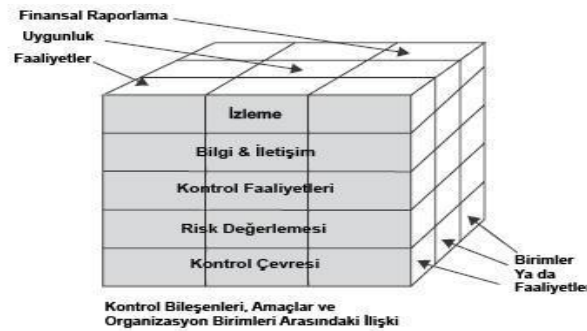
**Şekil 1: COSO piramidi**



**Kaynak:** (COSO, 1992:15)

Şekil 1’de de görüleceği üzere *COSO Piramidi*; COSO modelinde yer alan beş adet iç kontrol bileşeninin birbirleri arasındaki ilişkinin şematize edildiği bir yapıdır. Bu yaklaşımda, piramidin tabanında iç kontrol sisteminin esasını ve temelini teşkil eden kontrol ortamı yer almaktadır ve diğer bütün bileşenler kontrol ortamı üzerine inşa edilmiştir. Ayrıca, şekilde dikkat çeken diğer bir husus, bilgi ve iletişim unsurunun diğer bileşenleri kapsayıcı mahiyette olmasıdır. Bu noktada, risk değerlendirme ve kontrol prosedürlerine ilişkin faaliyetler yapılırken bilgi ve iletişim bileşeni vasıtasıyla izleme yapacak kişi ve gruplara veri sağlanması amaçlanmaktadır. Yine, izleme bileşeninin, sistemin tamamının işlerliğinin değerlendirildiği aşama olarak piramidin tepesinde yer alması ve buna paralel olarak da diğer unsurların üzerinde konumlandırılması göze çarpan bir diğer özelliktir (Eralp ve Bozbaş, 2014:67).

**Şekil 2: COSO Küpü**



**Kaynak:**(COSO,2013:6)

Şekil 2’de yeralan *COSO Küpü* ise COSO modelinde, iç kontrol sistemini oluşturan bileşenler ile iç kontrolün amaçları ve kurum faaliyetleri/birimleri arasındaki ilişkinin resmedildiği bir yapıdır. COSO Küpü’nde faaliyet ve birimler, hedefler ile iç kontrolün unsurları ayrılmaz bir bütün olarak, bir küpün farklı yüzeylerini oluşturmaktadır. İşletmelerde yer alan faaliyet ve birimler; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluk hedeflerine ulaşmada iç kontrolün beş unsurundan yararlanmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:104). Tüm bu bileşenler arasında değişen koşullara dinamik olarak tepki veren, bütünleşik bir sistem oluşturan sinerji ve bağlantı vardır. Küpün üst kısmında yer alan üç unsur (faaliyetler, raporlama ve uyum) kurumun ulaşmak istediği hedefleridir ve bu hedefler ile hedeflere ulaşmak için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren beş unsur arasında doğrudan bir ilişki vardır. Aynı şekilde küpün yan yüzündeki Birim 1-2, Faaliyet 1-2 unsurları da bu beş bileşenin ve hedeflerin yani iç kontrolün kurumun tümü veya herhangi bir birimi veya faaliyeti için uygun olduğunu göstermektedir.

Kurumsal yönetimin artan önemi, eski çerçevenin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, riskin ve risk bazlı yaklaşımların öneminin artması, globalleşmenin artması, iş hayatının ve kurumsal yapıların karmaşıklaşması, destek hizmeti alımlarının artması, teknolojinin gelişmesi, yasa ve düzenlemelerin öngördüğü yükümlülüklerin artması, suiistimalin tespitine ve önlenmesine yönelik beklentilerin artması dolayısıyla, COSO, 1992’de yayınlamış olduğu "İç Kontrol - Entegre Çerçeve" raporunu, Mayıs 2013'te güncelleyerek yeni bir rapor yayınlamıştır.

Yeni çerçevede, önceki versiyonda belirtilen çekirdek tanım, amaçlar ve 5 unsur aynen devam etmektedir. Sadece üç amaç kategorisinden raporlamanın alanı genişletilmiş ve küpün üst yüzeyinde finansal raporlama yerine raporlama ifadesine yer vermiştir. Bunlara ek olarak yapılan en önemli değişiklik, iç kontrolün 5 unsurunu destekleyen 17 ilkenin sunulmasıdır. 1992 çerçevesinin içinde karışık biçimde anlatılan ilkeler, yeni çerçevede toplu halde sayılmış ve işletmeler için iyi bir rehber haline getirilmiştir. Etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için, her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca yeni çerçeve, iç kontrol eksikliği veya önemli eksikliğin belirlenmesinde ve rapor sunmasında da ilkeleri (17 ilkeyi) kriter olarak önermektedir (Yılcı, 2015:66-67; Bulut, 2015:1).



## 1.9 Diğer Uluslararası İç Kontrol Modelleri

COSO modeli; Dünya çapında en çok kabul gören ve Türkiye'deki kamu iç kontrol sistemlerinin oluşmasına da kaynak teşkil eden iç kontrol modelidir. COSO modeli, diğer iç kontrol modellerinden farklı olarak işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşıma sahiptir (Eralp ve Bozbaş, 2014:60).

COSO modeli dışında farklı kamu ve özel sektör kuruluşlarının kendi görev alanlarına odaklanarak geliştirdikleri farklı iç kontrol modelleri de bulunmaktadır. Tablo 1'de en önemli iç kontrol modellerinden olan COCO, CobiT, SAC ve eSAC, SysTrust, Cadbury ve Turnbull ve KING (raporu) modellerinden kısaca bahsedilmiştir.

**Tablo 1: COSO Modeli Dışındaki Diğer Uluslararası İç Kontrol Modelleri**

Model	Düzenleyen	Konusu
<b>COCO modeli</b>	Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA)	COSO modeline göre kavramsal açıdan daha geniş bir bakış açısı sergilemektedir. Amaç belirleme, stratejik planlama ve risk yönetimi gibi unsurlar daha detaylı olarak değerlendirilmektedir (Cristina ve Cristina, 2009:1092).
<b>Turnbull Komitesi Raporu</b>	İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü	COSO modelini temel almakla birlikte sistem içerisinde risk yönetimine daha fazla vurgu yapılmaktadır.
<b>Cadbury Raporu</b>	İngiltere Finansal Raporlama Konseyi	Bugünkü anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk kez ele alınmış ve modelde bu konu üzerine odaklanılmıştır.
<b>King Raporu</b>	Güney Afrika Kurumsal Yönetişim Komitesi	<b>King I Raporu:</b> Kurumsal yönetişim (yönetim) ile ilgili olarak en iyi uygulama örneklerini ortaya koymaktadır, ülkede yönetişim alanındaki standart ve uygulamaları geliştirmeyi amaçlamaktadır. <b>King II Raporu:</b> Risk yönetimine ve iç denetim sistemine vurgu yapılmıştır. <b>King III Raporu</b> ise; liderliğe, sürdürülebilirliğe, kurumsal yurttaşlığa ve şirketlerin toplumların ekonomik hayatı üzerindeki etkilerine önemli vurgular yapmaktadır.
<b>SAC / e-SAC Raporu</b>	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)	SAC Raporu, bilgi teknolojileri konusunda ilk iç kontrol çerçevesi niteliğindedir. Bilgi sistemleri ve teknolojinin kontrol ile denetimi üzerinde rehberlik sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. SAC raporunun gözden geçirilmiş hali olan e-SAC, işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan e-işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir (Stott, 2017:2)
<b>COBIT Raporu</b>	Bilişim Teknolojileri Yönetim ve Denetim Enstitüsü (ISACA)	Bilgi teknolojileri yönetiminde ulaşılması gereken hedefleri ortaya koyan COBIT; İç kontrol odaklı bir yaklaşımla; yönetime bilgi teknolojileri güvenliği ve kontrol faaliyetlerine ilişkin rehberlik ederek, bilgi sistemleri güvenliğine ilişkin uygulanabilir bir çerçeve sunmayı amaçlamakta ve bilgi teknolojilerinden faydalananların, sistemin yeterli güvenliğe sahip olup olmadığı konusunda değerlendirme yapmalarına olanak sağlamaktadır (Kayım, 2005:35).
<b>System Trust modeli</b>	AICPA ve CICA	SysTrust elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya yönelik bir güvence sistemidir (Aksoy, 2014:144).

### 1.10 İlke Bazlı – Kural Bazlı Standartlar

İlke ile daha genel; kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte prensiplerden bahsedilmektedir. Kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007:106-111)

Son yıllarda gerek iç kontrol gerekse de diğer alanlardaki uluslararası standartlar; ülkeler arası farklı mevzuatların uyumlaştırılması, iş dünyasında yaşanan hızlı gelişmeler sonucunda kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmesi ve sürekli güncellenme ve her olaya özgü düzenlenme ihtiyacı ilke bazlı standartlara olan ihtiyacı artırmaktadır.

Standartların kural bazlı olarak nitelendirilmesi standartların içinde kesin kurallar içeren birçok uygulama rehberi bulundurulması ve kurallara ilişkin istisnaların detaylı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır (Akgün, 2012:9) Hiçbir kural bazlı düzenlemenin gelecekte olması muhtemel tüm durumları öngörmesi beklenemez. Kural bazlı düzenlemeler daha şekilci bir yapı sergilemekte olup, düzenlemelerin özünün ikinci planda kalabilmesine neden olabilmektedir. Kural bazlı standartlarının en önemli avantajı ise kurum yetkililerine net bir şekilde yol göstermesi ve kurumlar arasında karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı daha yüksek düzeyde sağlayabiliyor olmasıdır (Shipper, 2003: 66)

İlke bazlı yaklaşımla hazırlanan standartlar, düzenlediği konuya ilişkin daha genel bir çerçeve sunmakta ve daha az kural (detay) içermektedir, bu bakımdan konuya ilişkin birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme özelliğine sahip daha esnek düzenlemelerdir (Delikanlı, 2011:82). İlke bazlı Standartlar setinin kuşkusuz en önemli özelliği, pek çok standardın konusuyla ilgili olarak kurum yönetimine aynı konuya ilişkin birden farklı yöntem kullanılabilmesine imkân sağlamasıdır (Özkan ve Erdener: 2010:61). Standartlarda yer alan genel ilkeler, olaya göre kullanıcılar tarafından yorumlanmaktadır (Wallison, 2007: 3). İlke bazlı düzenlemelerin olayın özüne yöneldiği için daha zor manipüle edilebileceği görüşü kabul görmektedir (Delikanlı, 2011:82). İlke bazlı standartlara yöneltilen en ciddi eleştirilerden biri bu tip standartların karşılaştırılabilirliği düşürme olasılığıdır. İlkelerin yorumlanması; yorum yapmanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenler ile yakından ilgilidir. Kural-bazlı standartlar, çok detay içerdiğinden anlaşılma zorluğu ve bazen kendi içindeki çelişkilerden dolayı uygulamada problem yaratırken, ilke-bazlı standartlar az detay ve rehberlik içerdiğinden uygulamada problem olmaktadır. İlke bazlı standartlar mesleki yargının doğruluğuna dayanırken, kural bazlı standartlar kesin kurallara dayanmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111-113).

Ülkemizde de KİKS'lerin ilke bazlı olarak düzenlenmiş olması ve somut uygulam önerilerinin (kontrol listesi veya minimum gereklilikler) bulunmamasını, iç kontrol

uygulamalarına karar verilirken yönetici ve çalışanların mesleki yargı kullanımını gerektirmesi, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında ve işleyişinde genel olarak yeknesak olmayan uygulamaların ve eksikliklerin bulunmasına sebebiyet vermektedir.

### **Uluslararası Kuruluşların Düzenlemelerinde İç Kontrol**

İç kontrol uygulamalarının, esas itibarıyla özel sektör kaynaklı olduğu ve özel sektör kuruluşlarının yaşadığı finansal problemlere çözüm için geliştirildiği anlaşılmaktadır. Kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına artan tepkiler sonucunda yöneticilerin kamu fonlarının verimli ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermelerinin önem kazanmasıyla beraber iç kontrolün kamu sektöründe de uygulanabileceği kabul görmüştür (ÇSGB, 2013:4).

Sahip olduğu önem nedeniyle iç kontrol sistemi ile ilgili olarak uluslararası düzeyde birçok düzenleme yapılmıştır. İç kontrol alanında yöntem belirleme ve standartlaşma çalışmalarında, kamu sektörüne yönelik olarak INTOSAI, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay ve AB gibi organizasyonların yaptıkları düzenlemelerle önemli katkıları olmuştur. Bu doğrultuda, COSO iç kontrol modelini referans alarak kamu sektörü alanında iç kontrol standartları belirleyen ve Türkiye’deki Kamu İç Kontrol Standartları (KİKS) düzenlemesine de temel teşkil eden INTOSAI ve AB’nin iç kontrol yaklaşımlarına aşağıda yer verilmiştir.

#### **1.10.1 Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)’nin İç Kontrol Yaklaşımı**

1953 yılında kurulan INTOSAI<sup>8</sup>; özerk, bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olarak ülkelerin kamu sektöründe dış denetim yapan kuruluşlarına (yüksek denetim kurumları/Sayıştaylar) şemsiye organizasyon olarak görev yapmaktadır (INTOSAI, 2016b). INTOSAI'nin 9. Uluslararası Kongresinde benimsenen "*Denetim Kurallarının Ana Hatlarına ilişkin Lima Deklarasyonu*", kamu denetiminin Magna Carta<sup>9</sup>'sı olarak kabul edilmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:96).

INTOSAI, uzun süren çalışmalar sonucunda 1992 yılında COSO modeli esas alınarak hazırlanan *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*'yle kamu sektörü için iç kontrol standartlarını belirlenmiştir. (Saltık, 2007:11). Söz konusu rehber son gelişmeler ışığında ve COSO tarafından yayımlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu bir şekilde 2004 yılında güncellenmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014:97).

<sup>8</sup> Günümüzde üye sayısı 192'si tam ve 5'i ortak üye olmak üzere 197'e ulaşmıştır (INTOSAI, 2016b).

<sup>9</sup> 1215 yılında İngiltere’de imzalanan Magna Carta ile kralın ilk kez yetkilerini kısıtlanarak halka bazı hak ve özgürlükler tanınmıştır. Magna Carta; bireylerin haklarının devlet tarafından tanındığı belirtilen ilk siyasi ve hukuki belgedir ve Dünyanın ilk yazılı anayasası olarak günümüz anayasal düzenine ulaşılan kadar yaşanan tarihi sürecin en önemli basamaklarından birisidir.

INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberinde iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup; faaliyetleri düzenli, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı varlıklarını ve kaynakları koruma hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Uzunay, 2007:9) INTOSAI, COSO modelini esas almakla birlikte (kamu sektöründe 1990'lardan itibaren etik davranışların; dolandırıcılık ve yolsuzluğun tespiti kadar vurgulanmasıyla) kamu sektörü için faaliyetlerin etik boyutu gibi bazı konulara da özel önem vermiştir (Reginato vd., 2014:603)

### **1.11.2 Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları**

Avrupa Birliği'nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi de COSO modelini esas almaktadır. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ana başlıkları esas alınarak tasarlanmış standartlardan oluşmaktadır (Saltık, 2007:34).

Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği kurumlarında uygulanmak üzere iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalara 2000 yılında başlamış ve bu çalışmalara ilişkin her yıl ilave güncellemeler yapılarak 24 adet iç kontrol standardı belirlemiştir. Faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasal gereksinimlerin karşılanması, finansal raporların güvenilirliği ve varlık ve bilgilerin korunmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bu standartlar 2007 yılında yeniden değerlendirmeye tabi tutulmuş ve 1 Ocak 2008'den geçerli olmak üzere 6 ana başlık altında 16 standart olarak yeniden güncellenmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014:61).

## **1.11 Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

İç kontrol uygulamalarının kurumlar için önemi Dünya çapında anlaşıldıktan sonra, iç kontrol uygulamaları uluslararası kuruluşlar tarafından Türkiye'nin kamu mali yönetiminin yaşadığı bazı yapısal sorunlar için de stratejik planlama, kurumsal risk yönetimi, iç denetim gibi kavramlarla birlikte bir çözüm önerisi olarak sunulmuştur. Türkiye'de kamu sektörü için iç kontrol düzenlemeleri, kamu mali yönetimi içerisinde mali kontrol odaklı olarak tasarlanmıştır.

### 1.12.1 Türkiye’de Kamu Sektörü ve Kamu Mali Yönetimi

İç kontrol, özel sektörü olduğu kadar kamu sektörünü de ilgilendirir. Özel sektörde şirketin öncelikli amacı genellikle hissedarların elde ettiği değeri artırmaktır. Kamu sektöründe ise amaç genellikle bir hizmetin yerine getirilmesi veya kamu yararı sağlayan bir sonucun elde edilmesidir (Alikadıoğulları, 2011:37).

Kamu sektörü esas itibariyle genel yönetim olarak adlandırılan kamu hizmeti sunan kamu idareleri ile piyasa ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüslerinden (KİT)<sup>10</sup> oluşmaktadır.

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de yaşanan ekonomik krizlerin sebebi olarak mali yönetim ve denetim sistemindeki eksikliklerin gösterilmesi, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu ile yapılan kredi anlaşmaları ve AB'ye üyelik sürecinde üst politika belgelerinde yapılan taahhütler kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarındaki reform ihtiyacının daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca AB'ye üyelik müzakerelerinin başlamasıyla birlikte reform çalışmalarının daha da ivme kazandığı gözlenmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014:2). Söz konusu gelişmeler sonucunda Türkiye’de kamu mali yönetimi ve kontrolünün güncel ihtiyaçlar doğrultusunda sağlanması amacıyla, 2005 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çıkarılmıştır.

Dünya Bankası; *“kamu mali yönetiminin, kamu maliyesinin sürdürülebilir, etkili, verimli ve şeffaf bir şekilde yönetimine imkan sağlamak için yasal düzenlemeler, kurumlar ve sistemlerin geliştirilmesini içerdiğini”* belirtmektedir (Worldbank, 2016a). 5018 sayılı Kanununda ise kamu mali yönetimi; *“kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler”* olarak tanımlanmıştır.

5018 Sayılı Kanun, genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarınca kamu kaynaklarının elde edilmesi, kullanılması, faaliyetlerin kaydedilip raporlanması ve uygulama sonuçlarının denetimi konularında ortak esaslar getirmiştir. Kanunun temel konuları; kamu mali

<sup>10</sup> Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT/Teşebbüs), İktisadi Devlet Teşekkülü ve Kamu İktisadi Kuruluşunun ortak adıdır.

*İktisadi Devlet Teşekkülü (Teşekkül)*, Sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

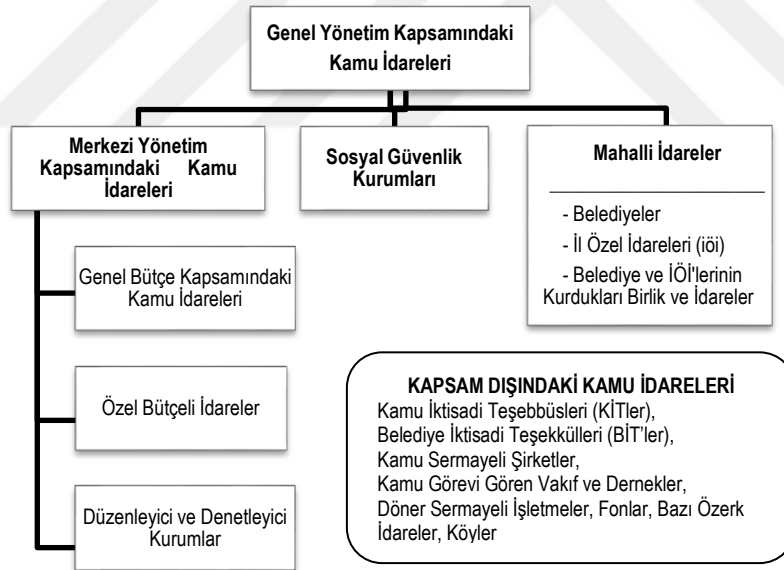
*Kamu İktisadi Kuruluşu (Kuruluş)*: Sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür. (Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında 233 Sayılı KHK m.2)

yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolüdür.

5018 sayılı Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır (Yılmaz, 2009:12).

Kanunun kapsamı uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak Genel Yönetim olarak öngörülmüştür. Her ne kadar 5018 sayılı Kanunun isminde “kamu” kelimesi yer almakta ise de Kanun, kamu sektörünün tamamını değil, sadece genel yönetim kısmını kapsamaktadır.<sup>11</sup> Genel yönetim esas itibariyle kamu hizmeti sunmak üzere kurulan kamu kurumlarını ifade etmektedir.<sup>12</sup>

**Şekil 3: Kamu Mali Yönetim ve Kontrolün Kapsamı**



Şekil 3'te 5018 Sayılı Kanununa göre Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri gösterilmiştir. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerini; uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri (Genel Bütçeye Dahil

<sup>11</sup> Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu kurumlarına sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir. Buna karşılık Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait şirketler Kanun kapsamı dışında tutulmuş; mali özerkliklerinin korunması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların Kanunun sadece belirli maddelerine tabi olmaları hükmüne bağlanmıştır. (KMYKK m.2 gerekçesi)

<sup>12</sup>Kamu iktisadi teşebbüslerinin yönetim ve işleyişi kendi özel kanunları ile ticaret hukuku gibi özel hukuk hükümlerine tabidir.

Kamu İdareleri, Özel Bütçeli Kamu İdareleri ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar), Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler oluşturmakta olup bu kurumların<sup>13</sup> mali yönetim ve kontrol işlemleri Kanun kapsamına alınmıştır.<sup>14</sup> Bu kurumların ortak özelliği sundukları hizmetlerin piyasaya yönelik fiyatlanabilir olmaktan ziyade toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ve bedelsiz olmasıdır. Bu nedenle söz konusu idareler faaliyetlerinde kamu hukukuna tabi bulunmaktadır. Sunulan kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamaları ise genellikle cebren alınan vergi, harç, prim gibi kamu gelirleri ile karşılanmaktadır. Ayrıca söz konusu idareler genel olarak kamu ihale mevzuatına tabi olup bu idarelerde görev yapan personelin büyük bir kısmı 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilmektedir. Kanun kapsamındaki mahalli İdareleri<sup>15</sup> ise belediyeler, il özel idareleri ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler oluşturmaktadır.<sup>16</sup>

Genel Yönetim kapsamında bir mahalli idare birimi olarak sınıflandırılan belediyelerde; muhasebe işlemleri, bütçeleme ve denetim başta olmak üzere tüm mali işlemlerin ve iç kontrollerin temel dayanağını, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelikler oluşturmaktadır.

### 1.12.2 Türkiye’de İç Kontrol Düzenlemeleri

Türkiye’de kamu idareleri için iç kontrol kavramı ve uygulamaları, kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununu ile 2005 yılında mevzuatımıza girmiştir. 5018 sayılı Kanunla birlikte Türkiye’de, kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin güçlendirilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi yolunda önemli adımlar atılmıştır (BÜMKO, 2014:2). Bu kapsamda kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanmasına ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun ve buna ilişkin mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımıza giren iç kontrol sistemine ilişkin yapılan başlıca mevzuat düzenlemeleri ise şunlardır:

<sup>13</sup> Düzenleyici denetleyici kurumlar başta olmak üzere bazı kamu idareleri, kanunun belirli maddelerinin uygulamasının dışında bırakılmışlardır.

<sup>14</sup> Genel Yönetim Kapsamındaki mahalli idareler dışındaki diğer kamu İdareleri, 5018 sayılı KMYK Kanununa ekli cetvellerde tek tek sayılmıştır.

<sup>15</sup> *Mahalli idare*: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler.

<sup>16</sup> Anayasamızda mahalli idareler il, belediye ve köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir. Köyler her ne kadar anayasal anlamda mahalli idareler kapsamında iseler de 5018 sayılı Kanunda mahalli idare ve mahalli idare bütçesi içinde sayılmadıklarından 5018 sayılı Kanuna tabi değildirler.

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar,
- Kamu iç Kontrol Standartları Tebliği,
- Kamu iç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi,
- Kamu İdarelerinde Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik,
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik.

Kavram olarak "*İç kontrol*" her ne kadar Türk yönetim sistemine ve mevzuatına AB kaynaklı reform gereksinimleri sonrasında giren yeni bir anlayış ve yaklaşım olarak değerlendirilse de sistemin unsurları analiz edildiğinde, iç kontrolün Türk yönetim sistemine çok fazla yabancı olmadığı görülmektedir. Örneğin kurumlarda oluşturulan organizasyon ve teşkilat yapıları, yetki devri, görevler ayrılığı, kayıt ve dosyalama sistemi, raporlama, kurum içi yatay ve dikey İletişim, bilgi güvenliği ve hiyerarşik kontrollere ilişkin prosedürler iç kontrollerden önce de uygulanan prosedürlerdir (Eralp ve Bozbaş, 2014:17). Türk kamu yönetim sistemi açısından yeni olan husus, iç kontrol uygulamalarıyla halihazırda bilinen ve uygulanan birçok iş ve işlemin sistemleştirilmiş ve standartlara bağlanmış olması ve yönetim sistemimiz içerisinde daha önce örnekleri olmayan stratejik planlama, risk yönetimi, kontrol stratejileri, yönetim bilgi sistemleri (YBS) ve iç denetim gibi unsurların mevcut sistemimize dahil edilme sürecinin iç kontrol sistemi uygulamalarıyla başlamasıdır.

### **1.12.3 5018 Sayılı Kanun ve İlgili Mevzuat Çerçevesinde İç Kontrol**

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama süreci daha rasyonel ve disiplinli bir hale getirilerek usulsüz işlemlerin meydana gelmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Zira Kanunun adında “mali kontrol” ibaresinin bulunması, Kanunun yanlış işlemler oluşmadan önce bunların önlenmesi için gereken kontrol mekanizmalarının kurulmasının amaçladığını göstermektedir (Arslan 2014:2). Mali kontrol ise, geniş veya dar anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda mali kontrol, iç kontrol anlamına gelmektedir. Dar anlamda ise ön mali kontrol; ödenekler, taahhütler, ihale süreçleri, sözleşmeler ve bunlara ilişkin ödeme ve uygun olmayan şekilde ödenmiş tutarların geri alınmasıyla ilgili mali kararların yürütülmesinden önce yapılan kontrol faaliyetlerini ifade etmektedir. İşlemlerin düzenlemeler ve prosedürlere uygunluğu konusunda yapılan spesifik gözden geçirme faaliyetleridir (Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi, 2018).



5018 sayılı Kanunun beşinci kısmı "*İç Kontrol Sistemi*" başlığını taşımakta ve iç kontrol ve iç denetime ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanunda iç kontrol; 55 ila 67. maddelerinde "*İç Kontrolün tanımı*", "*İç kontrolün amacı*", "*Kontrolün yapısı ve işleyişi*", "*Harcama öncesi kontrol*", "*Mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması*", "*Mali hizmetler birimi*", "*Muhasebe hizmetleri*" ve "*Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması*", "*İç Denetim*", "*İç Denetçinin görevleri*", "*İç denetçinin nitelikleri ve atanması*", "*İç denetim koordinasyon kurulu*" ve "*İç denetim koordinasyon kurulunun görevleri*" başlıkları altında düzenlenmiştir.

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun, yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulmasını ve bunlara yönelik faaliyet ve süreçlerin işlerliğinin sağlanmasını öngörmektedir. Kamu kurumlarının stratejik planlarında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri için iyi işleyen bir iç kontrol sistemine gereksinimleri vardır. Bu yönüyle iç kontrol sistemi kurumsal süreçlere ilişkin tüm faaliyetleri kapsamalıdır.

5018 Sayılı Kanunun 55. maddesinde iç kontrol: "*kurumun 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, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü*" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım; genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun olarak, mali iş ve işlemlerle sınırlı olmadan ve idari kontrolleri de kapsayacak şekilde kurgulanmıştır. Başka bir ifadeyle mali ve mali olmayan tüm süreç ve işlemlere ilişkin kontroller iç kontrol sisteminin kapsamına girmektedir.

Yine ilgili Kanunun 56. maddesinde uluslararası standartlarla uyumlu olarak iç kontrolün amaçları;

- "*Kamu kurumlarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesi,*
- "*Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi,*
- "*Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,*
- "*Karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesi ve*
- "*Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ile bunların kayıplara karşı korunması*" şeklinde sayılmıştır. Bu madde ile iç kontrolün amaçları, tanımına uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

Kanunun "*kontrolün yapısı ve işleyişi*" başlıklı 57. maddesinde "*Kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu*" belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun düzenlemesinden sonra genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemek üzere İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar hazırlanmıştır.

Usul ve Esasların 6. maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- "*İç kontrol faaliyetleri kurumun 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 bütün 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*".

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesine göre İç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

- "a) Kontrol ortamı: İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.*
- b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.*
- c) Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.*

- d) *Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.*
- e) *Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.”*

#### **1.12.4 İç Kontrol Düzenlemelerinde Merkezi Uyum**

Hâlihazırda Avrupa Birliği ile üyelik müzakerelerini yürütmekte olan ülkemiz 2000’li yılların başından itibaren kamu iç kontrol sistemini güçlendirmek üzere bir reform sürecinden geçmektedir. Bu süreçte Avrupa Komisyonunun tüm aday ülkelere tavsiye ettiği ve COSO ile uyumlu iç kontrol modelinin ana unsurları; yönetsel sorumluluğa ve hesap verebilirliğe dayalı mali yönetim ve kontrol (MYK) sistemi, fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim faaliyeti ve bu iki alanın tüm kamu sektöründe uyumlaştırılmasından sorumlu bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB)’dir (BÜMKO, 2014:1).

MYK, her düzeydeki kamu yöneticisi tarafından kamu idaresi ve biriminde kaynaklara ilişkin planlama, programlama, bütçeleme, bütçe uygulama, muhasebeleştirme, kontrol, raporlama, arşivleme ve izleme görevlerini yerine getirmek üzere etkin olarak kurulması gereken kamu kaynaklarının yönetim ve kontrol süreçlerini ifade etmektedir.

İç denetim alanındaki sorumlu birim, Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)’dur. 5018 sayılı Kanunla kurulan İDDK’ya; iç denetim sistemlerinin uluslararası standartlara uygun olarak düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevleri verilmiştir.

Merkezi uyumlaştırma birimi ise, mali yönetim ve kontrol ve iç denetim hakkında, yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslararası kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayalı iç kontrol ve denetim yöntemlerinin geliştirilmesinden sorumlu merkezi bir yapıdır (Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi, 2018:1).

5018 sayılı Kanunun 55. maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların başlıklı 5. maddesinde, iç kontrol standartlarının merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, ayrıca Bakanlığın iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirleyen İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile birlikte sistemlerin koordinasyonunu sağlayacağı ve kamu kurumlarına rehberlik hizmeti vereceği düzenlenmiştir. İlgili mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, Maliye Bakanlığının kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması hususunda herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır, iç kontrol sistemini uygulamak her kurumun kendi sorumluluğundadır.

Maliye Bakanlığı söz konusu alanda yalnızca alt yapıyı belirleyen mevzuat düzenlemelerini hazırlamak ve idarelere rehberlik yapmakla yükümlüdür.

Tablo 2’de iç kontrol sistemindeki sorumlu kurum ve kişiler ile bunların görevleri özet olarak verilmiştir. İç kontrol sisteminde yer alan aktörlere ileriki bölümlerde daha detaylı olarak değinilecektir.

**Tablo 2: İç Kontrol Sisteminde Sorumlular ve Görevleri**

<b>Sorumlular</b>	<b>Görev ve Sorumluluk</b>
<b>Maliye Bakanlığı</b>	İç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak, koordinasyon sağlamak ve idarelere rehberlik hizmeti vermekle sorumludur.
<b>İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)</b>	İç denetim sisteminin uluslararası standartlara uygun olarak kurulup işletilmesi için, iç denetim standartları ve yöntemlerini belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak
<b>Üst Yöneticiler</b> (Belediyelerde Belediye Başkanları)	İç kontrol sisteminin sahibi olarak idarede yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamak, işleyişi izlemek ve gerekli tedbirleri alarak geliştirmek üst yöneticinin sorumluluğundadır.
<b>Harcama Yetkilileri</b> (Belediyelerde Daire Başkanları/ Birim Müdürleri)	Birimlerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak, uygulanmasını sağlamak ve izlemek, zayıf yönleri geliştirmekle sorumludur.
<b>Mali Hizmetler (Strateji Geliştirme) Birimleri ve Muhasebe Yetkilileri</b>	İç kontrol sisteminin harcama birimlerinde oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarında koordinasyonu sağlamak, eğitim ve rehberlik hizmeti sağlanmasında sorumludur. Ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından sorumludur.
<b>İç Denetim Birimi</b>	İç kontrol sisteminin tasarım ve işleyişini sürekli olarak incelemek, güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesini sağlamak ve geliştirilmesi için değerlendirme ve tavsiyeler sunmak suretiyle iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunur.
<b>Sayıştay (Dış denetim)</b>	Sayıştay,6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre kamu kurumlarının; hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasını ve iç kontrol sistemlerini denetleyerek bir dış denetim organı olarak TBMM’ye raporlar. Sayıştay yapacağı düzenlilik denetimlerinde üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanlarını ve iç denetim raporlarını da dikkate alarak kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirir.
<b>Gerçekleştirme Görevlileri ve Kurum Çalışanları</b>	İç kontrol tüm personelin görevinin bir parçasıdır. Kurumda çalışan herkes iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde rol oynar. İç kontrol yalnızca bir birimdeki personelin yürüteceği bir görev değildir. Kurumda çalışan herkesin yürüttüğü faaliyetlerin içine yerleşmiş bir süreçtir.
<b>Kurum dışındakiler (hizmetten yararlananlar, paydaşlar vb.)</b>	Kurum dışındaki kişiler de kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilecek yararlı bilgiler sağlayarak iç kontrol sürecinde rol oynarlar.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI (KİKS)

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle kamu iç kontrol standartları ile yakın ilişkili olan bazı kavramlar ile iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olan iç denetimden bahsedilmiştir. Sonrasında ise kamu iç kontrol standartları incelenmiştir. Bölümün sonunda ise dış denetim ve dış denetim kapsamında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden bahsedilmiştir.

#### 2.1 Kamu İç Kontrol Standartları İle İlişkili Bazı Kavramlar

Bu başlık altında iç kontrol kavramıyla yakın ilişkili olan ve kamu iç kontrol standartlarında da geçen kurumsal yönetim, mali saydamlık ve hesap verebilirlik, stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi gibi kurumların etkin yönetimine yardımcı olan belli başlı uygulamalar üzerinde durulmaktadır. Bu kavramların kamu iç kontrol standartlarından önce açıklanması, standartlarla oluşturulmak istenen bütüncül yapının daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

##### 2.1.1. Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol

Kurumsallaşma; en genel ifadeyle organizasyonların “devamlılık” gayelerinin, birey ya da bireylerin kişisel tasarruflarından kurtulması şeklinde tanımlanabilir (Türedi vd., 2015:56). Kurumsallaşmadan anlaşılması gereken, ‘sistem’ haline gelebilmektir. Her sistemde olduğu gibi, sistemin parçalarının, rollerinin ve görevlerinin belirlenmiş olması ve sistemin kendi bütünlüğü içinde işleyebilmesi gerekir. Kurumsallaşma, amaçlara uygun bir örgüt yapısı oluşturulması; iş ve görev tanımlarının yazılması; iç yönetmeliklerin oluşturulması; yetki ve sorumlulukların dağıtılarak profesyonel bir yönetime geçilmesi gibi unsurlara işaret eder.

Kurumsal yönetim<sup>17</sup> ise, “kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak, üst yönetim tarafından, kurum faaliyetlerinin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir”. Kurumsal yönetim; iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin temelini oluşturur. Yönetim tarafından kurum faaliyetlerinin yönetilmesi, yönlendirilmesi ve gözlenmesi amacı ile oluşturulan ve uygulanan; etik ilke ve davranış kuralları, misyon, vizyon ve değerler, kurumsal stratejiler, amaç, hedef ve performans

<sup>17</sup> Bu çalışma kapsamında kurumsal yönetim, kurumsallaşma anlamında kullanılmış olup özel sektör şirketlerini esas alan (hissedarların haklarını şirket yönetimine karşı koruyan) kurumsal yönetim anlayışı üzerinde durulmamıştır.

göstergeleri, organizasyon yapısı, görev, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, karar alma mekanizmaları, kurum içi iletişim, paydaşlarla olan ilişkiler, insan kaynakları politikaları, faaliyet sonuçlarının izlenmesi ve raporlanması, gibi çok sayıda işlem ve faaliyet kurumsal yönetim süreci kapsamındadır (İDKK, 2013:5).

Kurumsal yönetim anlayışıyla, kurumun yönetiminin kararlarına uygun, sistemli bir şekilde ve yüksek performansla faaliyet göstermesi amaçlanmaktadır. Kurumsal yönetim; işletmelerde ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve kurumun paydaşlarının çıkarlarına uygun olarak yönetildiğine ilişkin yatırımcı güveninin sağlanması; kamu kurumlarında ise kamu hizmetlerinin aktasatılmadan etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde misyonlarına uygun yürütülmesi amacını desteklemektedir (Baskıcı, 2015:177).

Kurumların büyümesi, işlem hacimlerinin artması yönetim için güvenilir bilginin elde edilmesini zorlaştırmış, yöneticilerin ilk elden bilgi edinme imkânını ortadan kaldırmıştır. Ancak yeterli kontrol olmadan yapılan işlem kayıtlarından elde edilen finansal veriler, güvenilir olamayacağı gibi yönetimin karar alma yeteneğini de olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle yönetime güvenilir ve doğru bilginin sağlanması için iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. Bilgi akışındaki aksaklıkları giderebilecek etkin bir iç kontrol sistemi, doğru ve yerinde kararlar alabilen yönetimin oluşumu için vazgeçilmez bir unsurdur. Diğer bir ifadeyle iç kontrol, kurum yönetimlerinin özellikle planlama ve denetim görevlerini yerine getirmekte kullandığı bir araç olmuştur. Sağlam kurumsal yönetim uygulamalarının arkasında, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı yatmaktadır (Baskıcı, 2015:164). Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonlarının etkinliği ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği önem kazanmaktadır (Deloitte, 2007:10). Diğer bir ifadeyle, iç kontrol sistemi kurumsal yönetim anlayışının ve ilkelerinin hayata geçirilmesinde itici bir güçtür. Etkin bir iç kontrol sistemi, kurumun faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütüldüğü ve varlıklarının korunduğu ve kurumun muhasebe ve bilgilerinin doğruluğu hususunda makul bir güvence vererek doğrudan kurumsal yönetimin amaçlarına hizmet etmektedir.

### 2.1.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik

Mali saydamlık (transparency/şeffaflık) kavramı, 5018 sayılı Kanununun 7. maddesinde; *“her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi”* olarak tanımlanmaktadır. Mali saydamlık, çağdaş kamu mali yönetiminin temel ilkelerindedir. Saydam bir kamu mali yönetim sisteminin oluşturulması, mali verilerin zamanında kamuoyuna açıklanması ve raporlanmasıyla mümkündür. Mali saydamlık ilkesinin amacı, kamuda hesap verilebilirliği sağlamaktır. Kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması demektir. Mali saydamlığın temeli, etkili bir raporlamaya dayanır. Mali saydamlığın sağlanabilmesi için hedeflerin baştan belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi ve raporlanma aracılığıyla da hedeflerle sonuçların karşılaştırılarak verilerin ortaya konulması gerekir. Ayrıca mali saydamlık açısından kamuda rollerin ve sorumlulukların, bilginin, bütçe hazırlama uygulama ve raporlama süreçlerinin kamuya açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olması gereklidir (Mutluer vd., 2005:97-99). Yeni kamu mali yönetiminde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu; hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlamaya yönelik önemli araçlardır (Arslan, 2014:12).

Hesap verme sorumluluğu (accountability) ise kısaca bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunması zorunluluğu olarak tanımlanmaktadır. Kamu yönetimi açısından hesap verme sorumluluğunun *“üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki”* olarak tanımlanması mümkündür (Özeren, 2001: 3). Hesap verme sorumluluğu; 5018 sayılı Kanununun 8. maddesinde *“her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır”* denilerek hesap verme sorumluluğuna sahip görevli ve yetkililerin sorumluluk alanlarının ne olacağı belirtilmekte, kısaca hesap verme sorumluluğunun sınırları çizilmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi, şeffaflık ilkesi ile yakın ilişkilidir. Hesap verebilirlik, alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğine işaret etmektedir (Acar ve Mortaş, 2011:86).

### 2.1.3. Kamuda Stratejik Yönetim (Planlama)

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de kamu yönetimi alanındaki reform çalışmalarında stratejik yönetim modeline doğru bir yöneliş gözlemlenmektedir. Kamu kesiminin mali ve idari sorunları dikkate alındığında, kamu kurumlarının faaliyetlerini planlı bir şekilde yerine getirmeleri giderek daha da önem kazanmaktadır. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmasını mümkün kılacak yöntemleri belirlemesi gerekir. Kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi reformlarında; makro düzeyde bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması, bu kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığının izlenmesi ve bunun üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi temel başlıklar olarak ortaya çıkmıştır. Kamu kurumlarının planlı hizmet sunumu, politika geliştirme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma ile uygulamayı etkili bir şekilde izleme ve değerlendirmelerini sağlamaya yönelik olarak “stratejik planlama” temel bir araç olarak benimsenmiştir. Stratejik planlama; bir yandan kamu mali yönetimine etkinlik kazandırırken, diğer yandan kurumsal kültür ve kimliğin gelişimi ile güçlendirilmesine destek olmaktadır (DPT, 2006:1).

Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile yakın gelecekte ulaşmayı arzu ettiği yer arasında köprü görevi görmektedir. Uzun vadeli, katılımcı ve kurumun arzu edilen ve ulaşılabilir bir geleceğine dönük dinamik bir bakış açısı taşımaktadır. Disiplinli ve sistemli bir yaklaşımla kurumun kendisini nasıl tanımladığını, neler yaptığını ve yaptığı şeyleri niçin yaptığını değerlendirmesine ve bunlara rehberlik eden temel kararları ve eylemleri üretmesine imkân sağlayan, öngördüğü faaliyetlerin sonuçlarının nasıl ve ne ölçüde gerçekleştirildiğinin izlenmesini, değerlendirilmesini ve denetlenmesini sağlayan bir yönetim aracıdır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve kurum yöneticilerinin hesap verme sorumluluğuna rehberlik etmektedir.

Stratejik planlama, bir kuruluşun “*Neredeyiz?*”, “*Nereye Gitmek İstiyoruz?*”, “*Gitmek İstedığımız Yere Nasıl Ulaşabiliriz?*” ve “*Başarımızı Nasıl Takip Eder ve Değerlendiririz?*” şeklindeki dört temel soruya verilen cevaplar stratejik planlama sürecini (yönetim döngüsünü) oluşturur (DPT, 2006:4):

Stratejik yönetim döngüsü; “*Neredeyiz?*” sorusu ile başlanmakta, bu kapsamda, kurumun nerede olduğunu tespit etmek için kapsamlı bir durum analizi yapılmaktadır.



Kurumun öncelikle yapacağı durum analizi ile geleceğe yönelik amaç, hedef ve stratejiler geliştirebilmesi için, mevcut durumda hangi kaynaklara sahip olduğunu ya da hangi yönlerinin eksik olduğunu, kuruluşun kontrolü dışındaki olumlu ya da olumsuz gelişmeleri değerlendirmesi gerekmektedir.

Daha sonra kurumun nereye ulaşmak istediğini ifade eden “*Nereye gitmek istiyoruz?*” sorusunun cevabı ise; kuruluşun varoluş nedeninin öz bir biçimde ifade edilmesi anlamına gelen *misyon*; ulaşılması arzu edilen geleceğin kavramsal, gerçekçi ve öz bir ifadesi olan *vizyon*; kuruluşun faaliyetlerine yön veren ilkeler; ulaşılması için çaba ve eylemlerin yönlendirileceği genel kavramsal sonuçlar olarak tanımlanabilecek *amaçlar* ve amaçların elde edilebilmesi için ulaşılması gereken ölçülebilir sonuçlar anlamına gelen *hedefler*<sup>18</sup> ortaya konularak verilmektedir.

Üçüncü aşamada bugünden arzu edilen geleceğe hangi yolla veya nasıl gidileceği “*Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?*” sorusunu cevabı olarak kurumu gitmek istediği yere, amaçlar ve hedeflere ulaşmak için takip edilecek yollar ve kullanılacak yöntemler olan *stratejiler* (faaliyet ve projeler) ortaya konulmaktadır.

Son aşamada ise “*Başarımızı nasıl takip eder ve değerlendiririz?*” sorusunu cevabı olarak, yönetsel bilgilerin derlenmesi ve plan uygulamasının raporlanması anlamındaki *izleme* ve alınan sonuçların daha önce ortaya konulan misyon, vizyon, temel değerlerler, amaçlar ve hedeflerle ne ölçüde uyumlu olduğunun, kısaca performansın değerlendirilmesi ve buradan elde edilecek sonuçlarla planın gözden geçirilmesini ifade eden *değerlendirme süreci* ile de başarı durumu analiz edilmektedir.

5018 Sayılı Kanununla kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verebilirlik amacıyla kamu mali yönetim sisteminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışı uygulamaya konulmuştur. 5018 sayılı Kanunla kurulmaya çalışılan sistem; öncelikle kamu kurumlarının kurumsal misyon ve vizyonlarına uygun bir şekilde stratejik planlarında orta ve uzun vadeli stratejik amaç ve hedeflerini belirleyerek geleceklerini tasarlamalarını, orta ve uzun vadeli hedeflerini performans programlarında kurumsal önceliklerine uygun olarak yıllık, ölçülebilir hedef ve göstergelere dönüştürmelerini ve bütçelerindeki kaynak tahsislerini de bu hedeflere

<sup>18</sup> Hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik *performans göstergelerine* yer verilmesi gereklidir. Performans göstergeleri gerçekleşen sonuçların önceden belirlenen hedefe ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulmasında kullanılır. Bir performans göstergesi, ölçülebilirliğin sağlanması bakımından miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden ifade edilir. (DPT, 2006:36)

ulaşmalarını sağlayacak şekilde performans programına uygun olarak hazırlamalarını ve son olarak da faaliyet raporları aracılığıyla uygulama sonuçlarını izleyerek hedeflere ulaşma durumunu kamuoyuyla paylaşmalarını öngörmektedir.

Stratejik yönetime ilişkin temel dökümanlar ve genel özelliklerine Tablo 3’te yer verilmiştir.

**Tablo 3: Stratejik Yönetimin Temel Dokümanları**

<b>STRATEJİK PLAN</b> Kurumun 5 yıllık dönemde nereye ulaşmak istediği		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Misyon&amp;Misyon</li> <li>• Stratejik Amaçlar&amp;Hedefler</li> </ul>		
<b>PERFORMANS PROGRAMI</b> (Yıllık Hedeflere nasıl ulaşılacağı)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Öncelikler</li> <li>• Performans hedefleri</li> <li>• Faaliyetler/Projeler</li> <li>• Kaynak ihtiyacı</li> <li>• Performans göstergeleri</li> </ul>	<b>FAALİYET RAPORLARI</b>
<b>BÜTÇE</b> (Hedeflere ulaşmanın maliyeti)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Harcama birimleri itibariyle kaynak tahsisi</li> <li>• Temel performans göstergeleri</li> </ul>	Yıllık Hedeflere ulaşma derecesi ve hedeften sapma nedenlerini gösterir <ul style="list-style-type: none"> <li>• Faaliyet ve proje sonuçları</li> <li>• Performans göstergeleri hedef ve gerçekleşmeleri</li> <li>• Hedeften sapma ve nedenleri</li> <li>• Öneriler</li> </ul>

Kaynak: (Ağmaz, 2011:29’dan üretilmiştir.)

#### 2.1.4. Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol

Risk; “kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylar” şeklinde tanımlanmaktadır (İDKK, 2013:8). Kar amacı güden veya gütmeyen tüm kurumlar, faaliyetlerini belirsizlik ortamında yürütürler ve hedeflerine ulaşmaya çalışırken çeşitli risklere maruz kalırlar. Risk, plan ve karar sonuçlarındaki belirsizliktir. Risk, hem olumsuz sonuçlar doğurması muhtemel tehdit hem de olumlu sonuçlar doğurması muhtemel fırsat kavramlarını içeren bir kavramdır. Faaliyet ve strateji varsa risklere maruz kalmak ve fırsatlarla karşılaşmak kaçınılmazdır. Stratejinin yokluğu halinde ise riskten de söz edilemeyecektir (Pehlivanlı, 2014:59). İyi şeylerin oluşumunu sağlamak ya da kötü şeylerin oluşumunu engellemek amacıyla risklerin iyi yönetilmesi gerekmektedir (Toroslu, 2014:172).

Risk yönetimi; “risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan sistematik bir yönetim süreci” olarak tanımlanmaktadır (İDKK, 2013:8).

Kurumsal risk yönetimi (KRY) ise kurumu etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak, riskleri kurumsal risk alma profiline uygun olarak yönetmek ve kurumun

hedeflerine ulaşması ile ilgili olarak makul bir güvence sağlamak amacı ile oluşturulmuş; kurumun üst yönetimi ve diğer tüm diğer çalışanları tarafından etkilenen ve stratejilerin belirlenmesi için kurumun tümünde uygulanan sistematik bir süreçtir (COSO, 2004:2).

Risk yönetiminin idareye sağlayabileceği temel yararlar aşağıda verilmektedir (BÜMKO, 2014:24):

- İdarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına ve performansını geliştirmesine katkı sağlamak,
- İdarelerin sunduğu hizmetler ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanmasına ve kalitesinin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Risk yönetiminde fayda-maliyet, maliyet-etkinlik veya gerek görülen diğer analiz yöntemlerinin kullanılması suretiyle kaynak tahsisinde etkinliği artırmak,
- Olası kayıpların etkilerinin kontrol altında tutulması ve bunların neden olacağı maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlamak,
- Mevzuata ve düzenlemelere uygunluğu sağlamak,
- Karar alma mekanizmalarının kanıtlara ve risklere dayalı bir yaklaşımla güçlendirilmesini sağlamak,
- İdarenin risklerine ilişkin görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesini destekleyerek hesap verebilirliği artırmak,
- İdarelerin kamuoyunda daha olumlu bir imaja sahip olmasına katkı sağlamak,
- Çalışanların sahiplenme ve aidiyet duygusunu artırmak.

COSO'nun (İç Kontrol) Raporunda, iç kontrol sistemine denetim bakış açısıyla yaklaşılması ve özellikle de amaç ve stratejilerin belirlenmesine ve risk yönetimine gereken önemin verilmemesi gibi nedenlerle, raporun bazı denetim ve muhasebe uzmanlarının eleştirilerine maruz kaldığı görülmüştür. Bu gibi sebeplerle, bazı çevreler tarafından iç kontrol uygulamalarında yalnızca COSO modelinin referans alınmasının yetersiz olabileceği ileri sürülmüştür. Bu eleştiriler karşısında COSO, işletmelerin risk yönetimlerinin iyileştirebilmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla 2004 yılında "*İşletme Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management-Integrated Framework, COSO ERM)*" adlı raporu yayımlamıştır (Kayım, 2005:28-29). Bu çerçeve ile birlikte küresel ölçekte standart olarak uygulanabilir bir kurumsal risk yönetimi rehberi ortaya çıkmıştır. Risk yönetimi çerçevesi işletmelerin farklı özellikleri ve ihtiyaçlarına göre şekillenebilecek ve işletmelere adapte edilebilecek bir model niteliğindedir (Pehlivanlı, 2014:67). KRY, birbiri ile ilişkili sekiz bileşenden oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla kontrol ortamı, hedef belirleme, olay tanımlama (risk tanımlama), risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve son olarak da izlemedir. Nihai olarak her kurumun KRY algılaması ve uygulaması farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılığın nedeni faaliyette bulunan sektörler olabileceği gibi kurum büyüklüğü, kültürü ve yönetim

felsefesi temelli de olabilir. Bu nedenle kurumlarda uygulanan kontrol yapıları ve KRY çerçeveleri farklı olabilir. Bu da genel olarak KRY bileşenlerinin uygulamadaki ağırlıklarını ve dikkate alınma düzeylerini etkilemektedir. Söz konusu çerçeve, risklerdeki karmaşıklığın artması, birtakım yeni risklerin ortaya çıkması ve risk raporlamasının geliştirilmesi amacıyla 2017 yılında güncellenmiştir (COSO, 2017:2).

İç kontrol çerçevesi, daha çok küçük boyuttaki kurumlara basit düzeyde bir kontrol çerçevesi vermektedir ve KRY için bir temel, bir ön basamak olarak değerlendirilmektedir. İç kontrol çerçevesi ile KRY çerçevesi arasındaki temel farklılıkların başında ilkinin iç kontrol esaslı ikincisinin risk değerlendirme esaslı tasarlanmış olması gelmektedir. KRY kurumu etkileyebilecek risklerin anlaşılması ve yönetimi için tasarlanmışken iç kontrol çerçevesi ise kurum iç faaliyetlerinin bir gereksinimi olan iç kontrollerin anlaşılması ve yönetimi için tasarlanmıştır. İç kontrol çerçevesi, risk yönetiminin bir bileşeni olmakla birlikte burada ilgi noktası iç kontrol temelli risklerdir öte yandan KRY, kurum temelli risklerin yanısıra organizasyonun genelini ilgilendiren dış çevre kaynaklı riskleri de ilgi alanına eklemiştir (Moeller, 2009:113-114).

## 2.2 İÇ DENETİM

İç kontrol sistemi içerisinde yer alan ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek üst yönetime raporlayan iç denetim, ayrıca kurumsal yönetim ve kurumsal risk yönetimi uygulamalarının da gerek denetim gerekse de danışmanlık faaliyetleri ile değerlendirmesini yaparak kurumların etkin yönetimi için önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

### 2.2.1 İç Denetim Kavramı

İç denetim, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın 1940'lı yıllarda kurulmasıyla profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul görmüştür. IIA'nın 1999'da kabul etmiş olduğu tanımda iç denetim; *“bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti”* olarak ifade edilmiştir. Ayrıca iç denetimin *“kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olduğu”* belirtilmiştir (IIA ,2016:1).

Türkiye’de iç denetimin tarihsel gelişiminde en önemli dönüm noktalarından birisi; 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesidir. Bu Kanun ile kamu kurumlarında iç kontrol

sistemlerinin tamamlayıcısı olan iç denetim birimleri kurulmuştur. Kanununun 63. maddesinde IIA tarafından yapılan tanıma benzer bir tanımla iç 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 faaliyeti”* şeklinde ifade edilmiştir. Bu faaliyetlerin ise; *“kurumların 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 iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği”* belirtilmiştir.

Tüm yöneticilerin, çalışanlarının görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve kurumun hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşım ulaşılmadıklarını öğrenmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlayacaktır (Toroslu, 2014:120). İç denetçiler kurumun faaliyetleri hakkında hazırladıkları raporlar ile yöneticilerin nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılayarak, yöneticilerin kurumu daha etkin bir şekilde yönetmelerine ve kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında da hesap vermelerine yardımcı olur. Böylece iç denetim, iç kontrol uygulamalarında tespit edilen eksiklik ve hatalara yönelik üst yönetime sunacağı iyileştirme önerileri vasıtasıyla kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılmasına ve yönetimin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014:119).

### **2.2.2 İç Denetimin Özellikleri**

IIA tarafından yapılan iç denetim tanımından hareketle iç denetimin özellikleri; nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olması, bağımsız ve tarafsız (nesnel) bir faaliyet olması, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım kullanması, risk odaklı olmasıdır.

#### **a. Nesnel Güvence Sağlama ve Danışmanlık Faaliyeti Olması**

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir (Tek ve Çetinkaya, 2004:7).

Güvence sağlama faaliyeti, idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; kurumların risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup

korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair kurum içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir. Fiili uygulamada güvence sağlama faaliyetleri “denetim” olarak adlandırılmaktadır (İDKK, 2013:4). İç denetim, mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre danışmanlık hizmeti, “*kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca aynı maddede iç denetimin, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamakta olduğu da düzenlenmiştir. Bu yolla iç denetim; üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaktadır (Toroslu, 2014:127).

#### ***b. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması***

Bağımsızlık, iç denetim birimlerinin diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmasını ifade etmektedir (Tek ve Çetinkaya, 2004:7). Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir. Bu nedenle bir taraftan kurumun içerisinde yönetimin bir parçası olan iç denetim, işlevsel anlamda bağımsızlığa sahip bir sistem olarak faaliyette bulunduğu için işletmelerde şeffaflık ve yönetsel hesap verebilirlik anlayışının gelişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır (Toroslu, 2014:121).

5018 sayılı Kanunda; iç denetim faaliyetinin sertifikalı iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği, iç denetçinin, görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı, iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacağı düzenlenmiştir. Denetimin planlanması ve programlanması, uygulanması ve raporlanması her türlü müdahaleden uzak ve serbestçe iç denetim birimi başkanlığı ve iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Tarafsızlık; ise iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çalışmalarından uzak bir şekilde davranmaları gerektiğini ifade etmektedir (Toroslu, 2014:126). İDDK tarafından kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlakı kültürünün geliştirilmesi amacıyla IIA Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulan ve her iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup

imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulması gereken Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kurallarına göre İç denetçilerden faaliyetlerinde; Dürüstlük, Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, Gizlilik ve Yetkinlik (Ehil olma) ilkelerine uymaları beklenmektedir. İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergilerler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

### ***c. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Kullanması***

İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ve mesleki alanda belirlenmiş standartlara uygun olarak yürütürler. İç denetim standartlarına uygunluk, denetimin kalitesini ve denetimin çıktı düzeyini arttıracaktır (Tek ve Çetinkaya, 2004:7).

5018 sayılı Kanununun 64. maddesinde, “*iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir*” hükmüne yer verilmiştir. Standartların belirlenmesinde, IIA'nın “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. *Nitelik standartları*, iç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, *çalışma standartları* ise iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Güvence/denetim ve danışmanlık faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren Nitelik ve Performans Standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır (İDKK, 2018). Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir. İç denetimin kalitesinin kurumun içinde ve dışında kabul görebilmesi için standartların iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standartlara bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

### ***d. Risk Odaklı Olması***

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36. maddesinde; “*iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu kurumlarının maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır. Kamu kurumlarının en riskli alanlarından başlamak ve iç denetim imkanları dikkate alınmak suretiyle, iç denetim uygulamalarından bir veya birkaçı birlikte programa alınır.*” hükmü yer almaktadır.

Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanmaktadır (Toroslu, 2014:145). Bu nedenle yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık denetime tabi tutulur. Risk odaklı iç denetim, yüksek risk alanlarına odaklanmayı sağladığı için denetimde etkinliği artırmak suretiyle zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.

### **2.2.3 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi**

İç denetim, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan onun etkinliğini değerlendiren bir fonksiyondur. İç denetim, kontrol sürecinin aynası konumundadır. İç kontrol uygulamaları ile kurumun belirlenen amaçlara uygun olarak faaliyet göstermesi sağlanırken; iç denetim birimi ise iç kontrol uygulamalarının durumunu ve etkinliği belirler ve yönetime geliştirilmesi için önerilerde bulunur. Bu kapsamda iç kontrol sistemi bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakta, iç denetim ise bilginin doğruluk ve güvenilirliğini test edip yönetime bilgi vermektedir. Mevzuata, plan ve programlara uygunluk iç kontrol sistemi ile sağlanırken uygunluğun kontrolü iç denetçilerce yapılmaktadır (Önder, 2008: 28,29). Ayrıca iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak, denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir. İç kontrol işlem sürecinde eş zamanlı kontroller yaparak risklere karşı bir güvenlik sistemi oluşturmaktadır. İç denetim ise yapılmış olan işlemlerden bağımsız olarak işlemlerin, kontrollerin ve süreçlerin denetimini yapmaktadır.

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini değerlendirerek sistemi geliştirmeyi hedeflemektedir (Korkmaz, 2007: 5). İç denetim faaliyeti, iç kontrol sisteminin zayıf noktalarının tespit edilerek daha etkin işlemesi için, kurumun iç kontrol sistemiyle ilgili bilgiler sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve önerilerde bulunarak yönetime yardımcı olmaktadır. Eğer kontrollerden sapma oluyorsa iç denetim bunu ve nedenlerini üst yönetime raporlar. Üst yönetim de bu tarafsız bilgiler sayesinde gerekli önlemleri alabilir (Kaval, 2008: 136). İç denetçiler, denetim görevleri esnasında, mevcut kontrollerin etkililiğini değerlendirmekte ve kontrollerin çalışıp çalışmadığı yönünde ortaya konan tespitler ve sonrasında geliştirilen düzeltici önerilerle kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine katkı sağlamaktadırlar. İç denetçiler bu değerlendirmelerinde; mevcut kontrollerin, kurumda üretilen mali ve operasyonel bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini; faaliyet veya süreçlerin etkililiğini ve verimliliğini; varlıkların korunmasını; mevzuata, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyumu sağladığı konusunda güvence vermektedirler (İDKK, 2013:14). İç denetim



faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin gerektiği gibi işlediği konusunda yönetime objektif ve tarafsız güvence vererek yönetime yardımcı olmaktadır (Toroslu, 2014:189-190). Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin bir iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. Kurumlar için hem iç kontrol hem de iç denetim gereklidir. Yönetimin sorumluluğu altında olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği için yönetimin bu yapıyı düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir.

#### **2.2.4 İç Denetimin Kapsamı**

İç denetim, genel olarak bir kurumda kontrolü sağlamanın en önemli aracıdır. Ancak günümüzde iç denetimin sadece bir kontrol mekanizması olması yeterli olmamaktadır. Günümüzde iç denetim bir kurumda risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal süreçlerle ilgili yönetime bağımsız ve tarafsız değerlendirme ve danışma hizmetleri vermekle sorumlu bir birim olarak karşımıza çıkmaktadır (Yılancı, 2015:1). İç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespit edilmesinin değil, öne geçip öngörülerde bulunması, sadece riskleri değil risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Uzun, 2014:12). İç denetimin inceleme ve değerlendirmeden çok, değer katma ve geliştirme işlevi ön plana çıkmış durumdadır. İç denetimin değer katma ve geliştirme işlevinin yerine getirilebilmesi için iç denetimin ilgilenmesi gereken kontrol, risk yönetimi ve kurumsallık olmak üzere üç temel alanı söz konusudur (Yılancı, 2015:13).

5018 sayılı Kanuna göre ise iç denetimin kapsamı, kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile risk yönetimi süreçlerinden oluşmaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de “*iç denetim faaliyetinin, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamakta olduğu; danışmanlık hizmetinin, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması olduğu*” düzenlenmiştir. Bu doğrultuda iç denetim faaliyetinin kapsamının uygunluk ve mevzuat denetiminden süreç denetimine doğru genişlediği görülmektedir. Bu kapsamda iç denetimin bileşenleri, şunlardır (Maliye Bakanlığı, 2018:8-9);

a) *Kontrol süreçlerini değerlendirmek*: İdarenin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

b) *Yönetim süreçlerini değerlendirmek*: İdarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak.

c) *Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek*: İdarenin, hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak.

İç denetçinin görevleri ise 5018 sayılı kanununun 64. maddesinde; “*Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu kurumlarının yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, kurumun harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek, malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili kurumun en üst amirine bildirmek*” olarak düzenlenmiş olup İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesinde iç denetçilerin görevleri olarak ayrıca “*kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek, üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek, suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek*” de düzenlenmiştir.

### **2.2.5 İç Denetimin Türleri**

İç denetçilerin yapması gereken eylemler çok geniş bir spektrum kazanmıştır. Dolayısıyla kamu kurumlarında iç kontrolün bir parçası olarak kurumun amaçlarına ulaşması noktasında nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetimin denetim türleri de çeşitlenmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesine göre kamu kurumlarında yapılacak iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem (süreç) denetimi türlerini kapsamaktadır. İç denetim, belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak

yapılmaktadır. Her iç denetim faaliyeti ise; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme sürecinden oluşmaktadır. Söz konusu iç denetim türleri şunlardır (İDKK, 2017):

- *Uygunluk denetimi*: Kamu kurumlarının faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir<sup>19</sup>.
- *Performans denetimi*: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Verimlilik, amacın elde edilmesindeki girdi-çıktı oranı en düşük maliyetle en iyi sonuca varılmasını ifade eder. Etkinlik ise, bir sürecin amaca varma yeteneğini ölçer (Yılcı, 2015:177).
- *Mali denetim*: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya süreçle ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulmaktadır.
- *Bilgi teknolojisi denetimi*: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. *Bilgi teknolojisi*; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür. Bilgi teknolojileri sistemlerinin gizliliğini ve mevcudiyetini sağlamak için, bilgi sistemlerinin güvenliğinin korunması amaçlı uygulanan faaliyetlerin yeterliliğini ve etkinliğini incelenmektedir. Diğer bir ifadeyle bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi teknolojisi denetimi; kurumun amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması,

<sup>19</sup> Uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Anayasa ile ilgili kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğler,
- Kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik plan ve performans programı,
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönetim tarafından alınan kararlar,
- İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler.

değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

- *Sistem denetimi:* Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

*Sistem*, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Sistemin unsurları, son derece basit veya karmaşık olabileceği gibi, kendi başına bir sistem oluşturabilen alt sistemler de olabilir. Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Örneğin hammadde, enerji ve diğer veriler birer girdidir. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır. Örneğin bir ürün imalatı, bir raporun hazırlanması ve bir hizmetin sunulması gibi. Bu bilgiler ışığında sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

İç denetim eylemleri veya iç denetçilerin sorumlulukları her geçen gün genişlemesiyle beraber, iç kontrol üzerindeki izleme görevleri değişmeden devam etmektedir. Hatta bu alanın iç denetim eyleminin temel ilgi alanı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü diğer eylemler (risk yönetim ve kurumsallık) bir şekilde iç kontrolle bağlantılı veya birlikte ele alınması gereken konulardır (Yılancı, 2015:175). Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir.

### 2.3 KAMU İÇ KONTROL STANDARTLARI

Türkiye’de kamu kesimine yönelik iç kontrol standartları düzenlemesi olan kamu iç kontrol standartları Maliye Bakanlığı tarafından;

- COSO Modeli,
- INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve
- AB İç Kontrol Standartları

esas alınarak hazırlanan *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*’yle 26 Aralık 2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

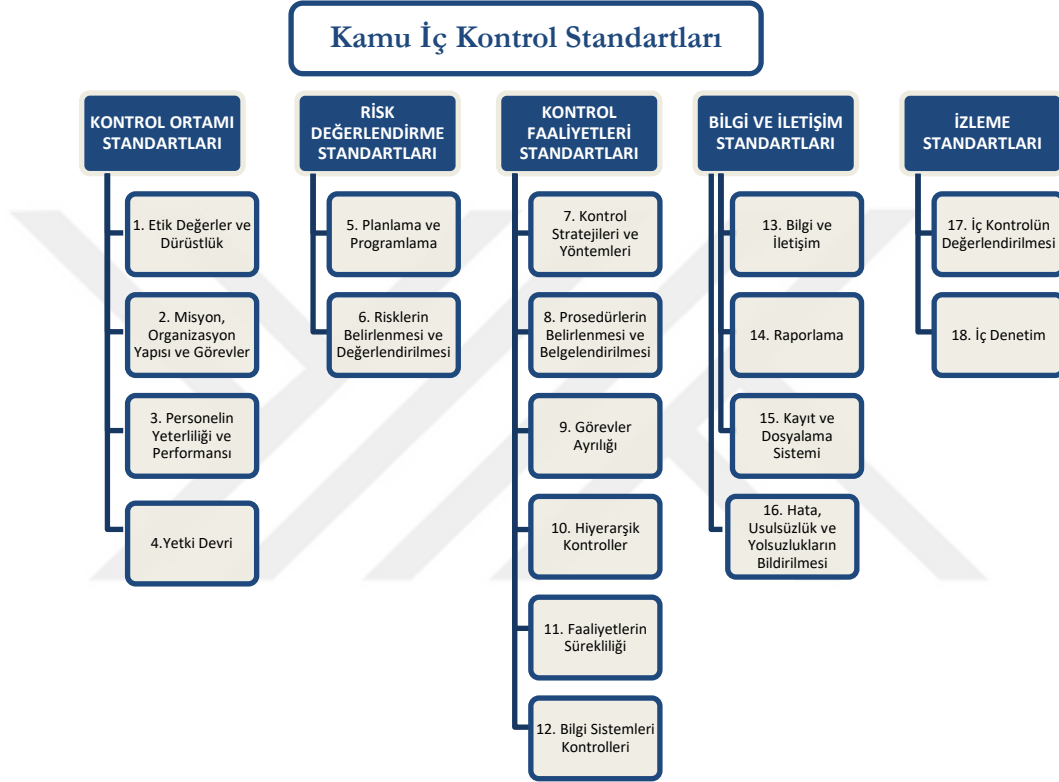
Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu kurumlarında uluslararası uygulama örneklerine paralel bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine yönelik bir alt yapı oluşturulması amacıyla kamu iç kontrol standartları belirlenmiştir. Kamu iç kontrol standartları, kamu kurumlarının, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu kurumlarında tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşan bileşenleri esas alınarak, tüm kamu kurumlarında uygulanabilirliğinin sağlanması için genel nitelikte düzenlenmiştir (Bülbül, 2013:1). Tebliğde, kamu idareleri tarafından görev alanları çerçevesinde ve idareye münhasır spesifik süreçlere ilişkin olmak üzere ayrıca her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin olarak ayrıntılı standartlar belirlenebileceği ifade edilmiştir.

Standartlar, sadece mali kontrol faaliyetlerine değil, bütün idari süreçlere uygulanabilecek niteliktedir. Ayrıca söz konusu standartlar, yönetim sistemlerine ilişkin birçok farklı fonksiyonu bir arada sunarak kurumların kurumsal yönetim sürecinde kapsayıcı ve bütünleştirici bir rol üstlenmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:61).

Kamu İç Kontrol Standartları, 18 standart ve bu standartlara ait toplam 79 genel şarttan oluşmaktadır. Söz konusu standart ve genel şartlara, çalışmanın ekinde (Ek 1) bir bütün olarak yer verilmiştir. Kamu iç kontrol standartları, bileşenlerine göre aşağıda yer alan Şekil 4’te şematize edilmiştir.

**Şekil 4:** Kamu İç Kontrol Standartları (KİKS)



Kaynak: (Bümko, 2014:3'ten üretilmiştir.)

KİKS'ler ve genel şartları, bileşenler itibariyle aşağıdaki başlıklarda sırasıyla açıklanmıştır<sup>20</sup>. İç kontrol bileşenlerinin, KİKS'lerin ve genel şartlarının açıklanmasında öncelikle KİKS'lerin yürürlüğe konulduğu düzenleme olan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve KİKS'lerin kamu kurumlarındaki uygulamasını gösteren Kamu İç Kontrol Rehberinde (BÜMKO, 2014) yer alan bilgilerden yararlanılmıştır.

<sup>20</sup> Kamu iç kontrol standartları için "Bu standartta", genel şartlar için ise "Bu standart için gerekli genel şartlar" ifadelerinin devamında yer alan açıklamalar EK1'de yer verilen Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğiyle yürürlüğe konulan kamu iç kontrol standartlarından üretilmiştir.

### 2.3.1 KONTROL ORTAMI

Kamu iç kontrol standartlarına göre kontrol ortamı, “iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları” kapsar.

Kontrol ortamı, etkili ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi ve işlerliğinin sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin en temel unsurudur. Kontrol ortamı, bir idarede çalışanların iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlayarak iç kontrolün diğer bileşenleri için temel oluşturmaktadır. Dolayısıyla kontrol ortamı bileşeninde sıkıntı yaşanması halinde diğer bileşenlerin işleyişi de olumsuz etkilenecektir. Düzgün işleyen bir kontrol ortamı; kurumun hedeflerinin bilindiği, görev ve sorumlulukların açıkça belirlendiği, organizasyonel yapının raporlama ve hiyerarşik ilişkileri gösterdiği, insan kaynakları uygulamalarının objektif kurallara bağlandığı, yönetimin ve personelin etik değerleri benimsediği, personelin yeterliliğinin artırılması için ihtiyaç duyduğu eğitim ve donanımın sağlandığı ve yöneticilerin kontrollere uyararak çalışanlara örnek olduğu bir çalışma ortamını (kurum kültürünü) ifade eder (BÜMKO, 2014:7). Kontrol ortamı (çevresi), işletmenin geçmişi ve kültüründen etkilenir ve işletmede çalışan kişilerde bir kontrol idraki (bilinçlenmesi) sağlar (Yıllancı, 2015:73).

Etkin bir kontrolün temelinde yatan husus yönetimin iç kontrol sistemine bakış açısıdır. İç kontrol sisteminin kurulması, işlerliğinin sağlanması ve izlenmesi yönetimin sorumluluğunda olduğu için yönetimin felsefesi ve yaklaşımı iç kontrolün kalitesini önemli oranda etkileyecektir. Yönetim ve çalışanlar, örgüt bünyesinde, iç kontrole karşı pozitif ve destekleyici tavırları geliştirecek bir kontrol ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidir. Çünkü kurumda çalışan tüm personel iç kontrolün kurulması ve geliştirilmesi aşamasında önemli bir rol oynamaktadır. İç kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız olması, kontrol ortamının varlığına bağlıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:69-71).

Kamu iç kontrol standartlarında kontrol ortamı unsuru; 4 standart ve bu standartlar için gerekli 26 genel şart olarak düzenlenmiştir. Söz konusu standartlar şunlardır:

**Standart 1.** Etik Değerler ve Dürüstlük

**Standart 2.** Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

**Standart 3.** Personelin Yeterliliği ve Performansı

**Standart 4.** Yetki Devri

### **2.3.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük (Standart 1)**

Bu standartta; personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesinin sağlanması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; iç kontrol sistemi ve işleyişinin, yönetici ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi, yöneticilerin iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olması, etik kuralların bilinmesi ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulması, faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması, kurumun personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılması ve kurumun faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgelerin doğru, tam ve güvenilir olmasıdır.

Etik değerler ve dürüstlük standardında, yönetici ve çalışan kesimin iç kontrolü benimsemesi, kurumdaki faaliyetlerin etik kurallar önderliğinde; dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik gibi ilkelere göre gerçekleştirilmesi, üst yönetimce hem çalışan personele hem de ortaya çıkan hizmetten yararlanan kimselere eşit mesafede olunması ve faaliyetlerin dışa yansımaları olan tüm bilgi ve belgelerin tam, doğru ve güvenilir bir veri oluşturması hedeflenmiştir.

Kamu yönetiminde etik kavramı, kamu görevlilerinden beklenen davranış standartlarını ve ilkelerini ifade eder. Kamu yönetiminde etik, kamu gücünün yanlış veya kamu yararına aykırı kullanımının önlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Etik bilincinin devlet yönetiminde tepeden aşağıya kadar var olması, sistemin düzgün işlemlerini garanti eder. Kamu yönetiminde etik dışı faaliyetler, her şeyden önce hukuk sistemine ve devlete olan güveni azaltmaktadır. Bunun sonucunda da toplumun tüm kesimlerinde kuralları çiğneme alışkanlığı yaygın bir davranış olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu kurumlarında, etik değerler tüm karar alma süreçlerine ve her seviyedeki faaliyetlere nüfuz etmelidir (BÜMKO, 2014:11)<sup>21</sup>. Ayrıca bu standart kapsamında kamu kurumlarının personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılması gerektiği düzenlenmiş olup kamu idareleri hizmet alacak vatandaşlara hizmet sunumunda belirli bir standardın sağlanması adına her bir biriminin faaliyetlerine ilişkin hizmet standartlarının yer aldığı hizmet standartları tablosunu hazırlayıp kamuoyuyla paylaşması bu

---

<sup>21</sup> 5176 sayılı Kanun ile kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlenmiş, uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulmuştur. Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ise, kamu görevlilerinin, görevlerini yürütürken uymakla yükümlü oldukları etik davranış ilkelerini ve Etik Sözleşme Belgesini içermektedir. Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından yayımlanan Kamu Görevlileri Etik Rehberinde kamu kurumlarında çalışanların ve yöneticilerin uyması beklenen etik davranış kuralları ayrıntılı olarak belirlenmiştir.



standartın sağlanmasına yardımcı olacaktır. Aşağıda hizmet standartları tablosu örneğine yer verilmiştir.

**Tablo 4:** Hizmet Standartları Tablosu Örneği

<b>...BELEDİYESİ</b>			
<b>İMAR VE ŞEHİRCİLİK MÜDÜRLÜĞÜ</b>			
<b>HİZMET STANDARTLARI</b>			
<i>Sıra No</i>	<i>Hizmetin Adı</i>	<i>Başvuruda İstenen Belgeler</i>	<i>Hizmet Tamamlanma Süresi (En Geç)</i>
1	Yapı ruhsatı belgesi	1/1000 ölçekli kroki, tapu senedi, oda belgeleri imar çapı, belediye harçları, mimari, statik elektrik ve tesisat projeleri ve bunlara ait oda sicil belgeleri	15 gün
2	İmar çapı	Dilekçe, 1/1000 ölçekli kroki, tapu senedi, ön jeoloji rapor	1 hafta
3	Şuyulandırma, tevhit, ifraz ve ihdas	Dilekçe, 1/1000 ölçekli kroki, beyanname	Tevhid –ifraz, ihdas 2 hafta arası şuyulandırma işlemi ise 30 gün
4	Proje kontrol	İmar çapı, mimari ve tesisat projeleri, oda belgeleri	1 hafta içinde
5	Plan tadilatı	Şehir plancı görüşü 1/1000 ölçekli kroki tapu senedi, dilekçe	30 gün
6	Kat ittifakı ve Kat mülkiyeti	Tapu senedi, imar çapı, dilekçe harç makbuzları	2 gün içinde

Yukarıdaki tabloda herhangi bir belediyenin imar ve şehircilik müdürlüğüne ait hizmet standartları tablosuna yer verilmiştir. Hizmet standartları tablosunda hizmetin adı ve hizmetin sunulması için istenen belgeler ve hizmetin maksimum tamamlanma süresi gibi bilgilere yer verilerek bu hizmetlerden yararlanacak vatandaşlara hizmet sunumunda adalet, belirlilik, yeknesaklık sağlanmakta vatandaşlar için hizmet alma sürecini daha öngörülebilir hale getirmektedir. Kamu kurumlarının sundukları bütün hizmetlerde (makul sayıda belge ve süre içeren) hizmet standartlarının bulunması ve bu standartlara uyulması, hizmet alanların kamu kurumlarına olan güvenini arttıracak ve belirsizlik (stresi) azaltacaktır.

### **2.3.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler (Standart 2)**

Kontrol ortamının ikinci standardı, idarede uygun bir organizasyon yapısının oluşturulmasını, birim ve personelin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesini öngörmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumun misyonunun yazılı olarak belirlenmesi, duyurulması ve personel tarafından benimsenmesinin sağlanması, misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere birimler ve alt birimlerce yürütülecek görevlerin yazılı olarak tanımlanması ve duyurulması, birimlerdeki personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesinin oluşturulması ve personele

bildirilmesi, kurumun ve birimlerinin teşkilat şemasının olması ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımının belirlenmesi, kurumun ve birimlerinin organizasyon yapısının, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olması, yöneticilerin, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemesi ve personele duyurması, her düzeydeki yöneticinin verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmaları oluşturmasıdır.

Kurumun yürüttüğü görevlere kurumun misyonu ve organizasyonu yön vermektedir. Birbirini tamamlayan söz konusu unsurlar, iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için önemli bir temel teşkil etmektedir. Kamu idareleri, misyon ve vizyonları ile amaç, hedef ve stratejilerini, stratejik planlarında ortaya koymaktadırlar. Kurumun misyonu, kurumun var oluş amacını ve devlet yapısı içindeki temel fonksiyonunu göstermektedir. Bir başka deyişle; misyon kamu idaresinin ne yaptığı, nasıl yaptığı ve kimin için yaptığı sorularına verilen cevaptır. Kamu idaresine yol gösterici olması bakımından misyonun sağlıklı, gerçekçi ve katılımcı bir süreç sonucunda belirlenmesi ve zaman içerisinde gelişen koşullar ve ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmesi gerekmektedir. Kamu idareleri için son derece hayati bir öneme sahip olan misyonun hayata geçirilebilmesi için personelin bağlı olduğu kurumun misyonu hakkında yeterince bilgi sahibi olması gerekmektedir. Misyonun bilinmesi ve benimsenmesi, yönetimin kararlarına ve kurumun faaliyetlerine rehberlik edecek, personelin idare içindeki görevini anlamasına yardımcı olacaktır (BÜMKO, 2014:14-15). Farklı belediyelere ait misyon örneklerine Tablo 5'te yer verilmiştir.

**Tablo 5: Belediyelere İlişkin Misyon Örnekleri**

Belediye	Misyon
<b>İstanbul Büyükşehir Belediyesi</b>	Açığa çıkmamış ihtiyaçları karşılayacak hizmetleri, 21. yüzyılın yerel yönetim anlayışına uygun şekilde sunmak, belediye hizmetlerini kurumsal bir anlayışla mükemmelleştirirken şehrin kültürel kimliğini yaşatmak (İBB, 2015:80).
<b>Karaman Belediyesi</b>	Türk Dilinin Başkenti Karaman'da yaşayan herkesin mahalli ve müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını temel değerlerimiz ışığında azami ölçüde karşılamak(KB, 2015:28).
<b>Selçuklu Belediyesi</b>	Selçuklu halkına yaşayanlarıyla işbirliği yaparak, her kademedede çalışanıyla zamanında, adil, güler yüzlü ve kaliteli hizmet sunmaktır (SB, 2015:27).

Bir kurumun organizasyon yapısı, iç kontrol yapısının oluşturulmasındaki temel unsurlardan biridir. İdarelerin birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler ve yetki paylaşımının misyona uygun bir şekilde yazılı olarak tespit edilmesi, tüm personele duyurulması ve bu görevlerin misyonla uyumunun düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Organizasyonel yapı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşılabilmesi için yürütülen görevlerin kontrol edilmesini ve gözetiminin yapılmasını sağlamaktadır. Kurum içi

kontrol kültürünün oluşturulabilmesi için organizasyonel yapının kilit yetki ve sorumluluk alanlarını tanımlaması ve yetkilerin çalışanlara görevlerini yerine getirmelerine imkan verecek şekilde dağıtılması gerekmektedir. Farklı bölümler arasındaki görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalı ve organizasyon şeması yetki, sorumluluk ve raporlamaya ilişkin kanalları açıkça ortaya koymalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:71). Yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması hesap verilebilirlik için de son derece önemlidir. Her bir yönetici yetki alanı dahilinde yaptığı işlemler konusunda hesap vermekle mükellef olacaktır. Bu hususlar kurumun misyonunun gerçekleştirilmesi açısından önemlidir

Bir büyükşehir belediyesinin mali hizmetler daire başkanlığı altında faaliyet gösteren iç kontrol şube müdürlüğünün görev dağılım çizelgesi örneğine Tablo 6'da yer verilmiştir.

**Tablo 6: Görev Dağılım Çizelgesi Örneği**

T.C. ... BELEDİYESİ Mali Hizmetler Daire Başkanlığı				
PERSONEL GÖREV DAĞILIM ÇİZELGESİ				
AD SOYAD	UNVANI	GÖREV VE SORUMLULUKLAR	GÖREV DEVRİ (Personelin herhangi bir nedenle görevinde olmadığı durumlarda görevlerini yerine getirecek kişilerin adı)	YEDEK GÖREVİ (Diğer personelin herhangi bir nedenle görevinde olmadığı durumlarda yerine getireceği görevler)
Ali Yıldırım	<u>Daire Başkanı</u>	✓ Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı'nın Görev Ve Çalışma Yönetmeliğinde belirtilen mali hizmetler dairesi başkanlığının ve muhasebe yetkililiğinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmek	Şubesi Müdürleri (Veli Yıldız, Nimet Kurt)	Genel Sekreter yardımcıları ve Fen İşleri ile Destek Hizmetleri Daire Başkanları olmadığında yerlerine bakmak
İÇ KONTROL ŞUBE MÜDÜRLÜĞÜ				
Veli Yıldız	İç Kontrol Şube Müdürü	✓ Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı'nın Görev Ve Çalışma Yönetmeliğinde belirtilen iç kontrol şubesi müdürlüğünün görev ve sorumluluklarını yerine getirmek	Ayşe Yılmaz, Hidayet Mut , Mustafa Coşkun	Daire Başkanı ve diğer şube müdürleri olmadığında yerlerine bakmak
Ayşe Yılmaz	Şef	✓ Ön mali kontrol çalışmalarını koordine etmek	Hidayet Mut (VHKİ)	Şube Müdürü olmadığında yerine bakmak.
Hidayet Mut	VHKİ	✓ İdarenin iç kontrol eylem planı süreçlerini takip etmek	Mustafa Coşkun	-

Kamu yönetiminde yürütülen görevlerden bazıları; gerek doğası gereği ve gerekse kurumun itibarı, yolsuzluk riski, gizli bilgilerin açığa çıkması ve benzeri yönlerden diğer görevlerle kıyaslandığında çok daha büyük önem taşıdığından hassas görev olarak

nitelendirilmektedir. Kamu iç kontrol rehberinde bir görevin hassas olup olmadığını değerlendirirken en azından; kurumun hedeflerini etkileyebilecek önemli kararları alma kapasitesi, kararları etkileyebilecek idare dışı üçüncü kişi ve kuruluşlarla ilişkisi, gizli bilgilere erişim, mali değeri yüksek olan iş ve işlemlerle ilgili görevler, görevin yüksek seviyede özel uzmanlaşma gerektirmesi, idarelerce ilave edilebilecek diğer kriterlerin dikkate alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. İdarelerce söz konusu kriterlere göre hassas görevlerin belirlenmesi, tanımlanan riskleri azaltmak için özel kontrol mekanizmaları (rotasyon, yedek personel görevlendirme vb.) geliştirilmeli ve risk seviyesinde meydana gelen değişiklikler gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Tablo 7’de idareler açısından hassas olabilecek faaliyet alanları ve bu alanlara ilişkin görevlerle ilgili örneklere yer verilmektedir:

**Tablo 7: Hassas Görev Örnekleri**

<i>Yönetim Alanları ve Hassas Görev Örnekleri</i>	
<b>Mali yönetim</b> <input type="checkbox"/> Harcama talimatı verilmesi <input type="checkbox"/> Muhasebe <input type="checkbox"/> Ödemelerin gerçekleştirilmesi	<b>Taahhüt süreci</b> <input type="checkbox"/> İhale komisyonu üyeliği <input type="checkbox"/> Sözleşme taslağının hazırlanması <input type="checkbox"/> Muayene ve kabul
<b>İnsan kaynakları yönetimi</b> <input type="checkbox"/> İş tanımı <input type="checkbox"/> İşe alım süreci <input type="checkbox"/> Performans değerlendirme <input type="checkbox"/> Maaş sisteminin uygulanması	<b>Bilgi yönetimi sistemleri</b> <input type="checkbox"/> Sistem ve kontrollere erişim <input type="checkbox"/> Sistemlerin ve kilit öneme sahip belgelerin güvenliği

Kaynak: (BÜMKO, 2014:15)

### **2.3.1.3 Personelin Yeterliliği ve Performansı (Standart 3)**

Kontrol ortamının üçüncü standardı olan personelin yeterliliği ve performansı standardı, kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmeyi sağlayacak insan kaynağının iyi yönetilmesi suretiyle faaliyetlerde etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını hedeflenmektedir. Bu standartta; kurumların, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlaması, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler alması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Bu standart için gerekli genel şartlar; insan kaynakları yönetiminin kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olması, kurumun yönetici ve personelinin görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olması, mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personelin seçilmesi, personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulması ve bireysel performansın göz önünde bulundurulması, her görev için gerekli eğitim ihtiyacının belirlenmesi, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetlerinin her yıl planlanarak yürütülmesi ve

gerektiğinde güncellenmesi, personelin yeterliliği ve performansının bağlı olduğu yöneticisi tarafından yılda en az bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının personel ile görüşülmesi, performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınması, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmesi, insan kaynakları yönetimine ilişkin (personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi) önemli hususların yazılı olarak belirlenmiş olması ve personele duyurulmasıdır.

İç kontrol sisteminin etkinliğini artırmada iyi yetişmiş, nitelikli personelin varlığı çok önemlidir. İç kontrol içinde öngörülecek kontroller ve bunların yürütülmesinde kullanılacak yöntemler, bunları uygulayacak personelin niteliğiyle çok yakından ilgilidir. Personel, kendisine verilen göreve uygun yeteneğe, bilgi ve uzmanlığa sahip olmalıdır. Personel, iç kontrol sistemi için anahtar bileşendir. Personel, her iş mevkisi için, sorumluluk derecesiyle mevkisini birleştirecek ve bunu yansıtabilecek biçimde yerleştirilmelidir; deneyim, zekâ, karakter, liderlik, dürüstlük gibi niteliklere sahip olmalıdır (Toroslu, 2014:69). Kurumsal yapıda iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personelin varlığı kontrol sisteminin etkinliğini artıracak ve bu sayede kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisi azalacaktır (Eralp ve Bozbaş, 2014:72).

İç kontrol sisteminden beklenen faydaların elde edilebilmesi için kurumlarda; istihdam, oryantasyon, eğitim ve performans değerlendirme gibi konularda güçlü insan kaynakları politikaları olmalıdır. Günümüzde, kamu sektöründe verimliliği artırmak için kurumun en önemli sermayesi olan insan kaynaklarının sistematik olarak yönetilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda gerekli personel istihdamı ve ücretlendirmeyi esas alan klasik personel yönetimi anlayışından, verimliliği ve rekabetçiliği çeşitli mekanizmalar yoluyla ortaya çıkarmayı amaç edinen insan kaynakları yönetimine (İKY) geçmek iyi yönetimin en önemli unsurları arasında görülmektedir. Buradaki temel amaç, kurumun misyonunu gerçekleştirmeye uygun personelin seçilmesi, yetiştirilmesi, performansının değerlendirilmesi, kariyerlerinin planlanması ve yapacağı faaliyetlerde yüksek bir aidiyet ve sorumluluk duygusu içinde temel beceriler ve yeterli bilgiye sahip olmasının sağlanmasıdır (BÜMKO, 2014:15-18). Bu yüzden, personel istihdamı, performans değerlendirme, ücretlendirme ve terfi yöntemleri, kontrol ortamının önemli unsurları olarak görülmektedir (Özeren, 2004:17).

#### 2.3.1.4 Yetki Devri (Standart 4)

Bu standartta; kurumlarda yetkilerin ve yetki devirlerinin sınırlarının açıkça belirlenmesi ve yazılı olarak bildirilmesi ile devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Bu standart için gerekli genel şartlar; iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerinin belirlenmesi ve personele duyurulması, yetki devirlerinin üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesi, yetki devrinin devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olması, yetki devredilen personelin görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olması, yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermesi, yetki devredenine ise bu bilgiyi aramasıdır.

Yetki ve yetki devrine ilişkin kavramlar Kamu İç Kontrol Rehberinde tanımlanmıştır. *Yetki*, idari kararların veya işlemlerin hangi idari makam veya organlar tarafından alınabileceği ya da yapılabileceğini ifade etmektedir. *Yetki devri*, bir konuda karar alma, eylemde bulunma veya emir verme hakkını başkalarına devretmek ve elde edeceği sonuçlardan onu sorumlu tutmak şeklinde ifade edilebilir<sup>22</sup>. *Sorumluluk*, idare faaliyetleri içerisinde kişinin kendi eylemlerini ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Yetki devrinde iki tür sorumluluktan söz edilebilir: *İdari Sorumluluk*; hiyerarşik anlamda astın üste karşı sorumluluğunu ifade etmektedir. Yetki devri, devredeninin idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. *Mali Sorumluluk*; yetki kullanımından kaynaklanan ve devletin ve/veya kişilerin zarara uğratılmasından maddi olarak sorumlu olma durumudur. Yetkinin devredilmesi sonucu o yetkinin kullanılmasından kaynaklanan mali sorumluluk, yetkiyi kullananın olacaktır.

<sup>22</sup> *İmza yetkisinin devri*, yetkili makamın, yetkili olduğu işlemlerden bir kısmının imzalanması yetkisini astlarına devretmesidir. Yetki devri belirli konularla sınırlı olarak karar alma ve icra yetkisinin devredilmesi anlamına gelirken imza yetkisi devrinde karar alma ve icra yetkisi devreden makamda kalmakta sadece kararın imza ile belgelendirilmesi yetkisi devredilmektedir. İmza yetkisinin devri halinde, devreden makam dilediği zaman bu yetkisini bizzat kullanabilmektedir. Yetki devrinde karar alma yetkisi soyut bir biçimde bir makamdaki diğer bir makama doğru devredilirken imza devrinde imza yetkisi somut bir biçimde ismen belirlenmiş bir kamu görevlisinden yine ismen belirlenmiş diğer bir kamu görevlisine devredilmektedir (Gözler, 2009:725). Bunun sonucunda imza yetkisini devreden veya devralan görevinden ayrılınca imza yetkisi devri sona ermektedir. Yetkiyi devreden veya devralan makamdaki personel değişse bile, yetki devri kaldırılmadıkça geçerli olacaktır. Yetki devri sonrası yetkiyi devreden makam bu yetkisinden, yetkiyi devrettiği makam lehine sıyrılmış olmakta ve yetki devrini kaldırmadıkça o yetkiyi bir daha kullanamamaktadır (Günday, 2004:129). Yani yetkiyi devreden makamın böyle bir yetkisi artık kalmamaktadır. Oysa imza devrinde, imza yetkisini devreden asıl kişi yetkisini terk etmiş olmaz. Aynı anda kendisi de imza yetkisine sahip olduğundan zaman zaman bu yetkisini kullanmak isteyebilir ve bu hakkı vardır (Özay, 1986:175). Dolayısıyla yetki devrinde devreden makam tamamen o yetki alanını terk ederken imza devrinde yetkisini devreden kişi halen o alanda imza atmaya devam edebilir (Başbakanlık, 2018:1). Yetki devrinde devir sonrası alınan kararlar artık bunu alan makamın görevi sayılırken, imza yetkisiyle alınan kararlar bu yetkiyi veren kişinin işlemleri kabul edilmekte ve onun niteliğini taşımaktadır (Duran, 1982:403).

Kamu iç kontrol standartları rehberine göre hizmetlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi ve yönetim kademelerinin politika üretme ve izleme fonksiyonlarına odaklanabilmesi için kanunun açıkça yasaklamadığı hallerde yetkilerin alt kademelere devredilmesi teşvik edilmelidir. Yetki devrinin oluşturduğu riskler ise hiyerarşik kontroller ve etkin bir izleme sistemi kurularak yönetilmelidir. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu süreci kontrol etmelidir. Bunu sağlamak için standart rapor formatları geliştirilmeli ve kullanılmalıdır.

Yetki devri, olumlu bir araç olmakla birlikte uygulamada bazı sorunların ortaya çıkması da kaçınılmazdır. Yöneticiler yetki devrine genellikle kendi yetkilerini azaltan bir durum olarak baktıklarından yetkilerini astlarına devretmekten genelde kaçınmaktadırlar. Buna ilave olarak, yöneticinin işin layıkıyla yapılamayacağı, kendisinin bu işi daha iyi yapacağı inancı, astlara duyulan güvensizlik, yeterli bir kontrol sisteminin olmayışı, astların tek başlarına karar vermekten çekinerek her işi üstlerine sorması, astların kendilerine duydukları güvensizlik ve gerekli teşvik mekanizmalarının olmaması uygulamayı zayıflatan unsurlardır (DPT, 2007:11).

Yetki ve sorumluluğa ilişkin standardın sağlanabilmesi için öncelikle kurumda yetki ve sorumluluğun açıkça belirlendiği ve iyi düzenlenmiş bir organizasyon şeması olmalıdır. Yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi çalışanlar üzerindeki kontrol bilincini arttıracaktır. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dahilinde yürütülmeli ve yetki-sorumluluk dengesi mutlaka kurulmalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:71). İş prosedürleri de bu kapsamda önemli yer tutan dokümantasyonlardır. İdarelerde faaliyetlere ait iş akış süreçleri yazılı olarak oluşturulmalı ve bu süreçlerde görev alanlar yetki sınırları ve sorumlulukları ile birlikte belirlenmelidir. Belirlenen bu süreçler analiz edilerek süreçlerdeki hangi yetkilerin kimlere devredileceği tespit edilmelidir (BÜMKO, 2014:20). Tanımlanmış iş süreçleri, iç kontrol açısından, uygulamaların, yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürler ile yasal mevzuata uyumunun sağlanmasına yardımcı olan araçlardır. Özellikle karmaşık ve detaylı iş süreçlerine yönelik olarak hazırlanacak prosedürler, hata yapma ihtimalini azaltarak iş verimliliğini arttıracaktır. Tanımlanmış iş süreçleri üzerinde, kontrol edilmesi gereken alanların neler olduğu, yetki ve sorumlulukların doğru dağıtılıp dağıtılmadığı, ayrı yürütülmesi gereken iş adımlarının neler olduğu vb. daha kolay ve doğru şekilde belirlenebilecektir. Tanımlanmış iş süreçleri, işin doğru yapılış şekli hakkında çalışanlar için önemli bir referanstır. Bu şekilde keyfi uygulamalar büyük ölçüde önlenmiş olacaktır (İç Kontrol Enstitüsü Türkiye, 2018:4).

Bir belediyenin faaliyet raporu hazırlama iş akış sürecine ilişkin bir örneğe yer verilmiştir. İş akış sürecinde ilk önce iş akış süreci şematize edilmiş, en soldan itibaren ise bu süreçte yapılacak faaliyetler, referans dokümanlar, kayıt ve sorumlulara Şekil 5'te yer verilmiştir.





**Şekil 5: İş Akış Şeması Örneği (Büyükşehir Belediyesinin İdare Faaliyet Raporu Hazırlama Süreci)**

Performans Kriteri	Verilerin doğruluğu	Performans Göstergesi	Birim Faaliyet Raporlarındaki Hatalı bilgiler		Performans Hedefi		%100	
			F.N	Faaliyetler	Referans Doküman	Kayıt	Sorumlular	
1	Faaliyet Raporu Hazırlık Duyurusunun Yapılması		1	Tüm Daire Başkanlıkları ve Müstakil Birimlere Faaliyet Raporunun hazırlanması ile ilgili yazı gönderilir.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Resmi yazı	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
2	Birimlerin faaliyet raporları üst makama sunulması		2	Harcama yetkilileri tarafından hazırlanan ve birimimize gönderilen faaliyet raporları üst yöneticiye sunulur.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Birim Faaliyet Raporları	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
3	Üst yönetici havalesi		3	Üst yönetici tarafından incelenen faaliyet raporları İdare Faaliyet Raporu haline dönüştürülmesi için birimimize havale edilir.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Resmi yazı	Başkanlık Makamı	
4	Faaliyet Raporu Taslağı		4	Birimlerin faaliyet raporları birleştirilerek Faaliyet Raporu Taslağı oluşturulur.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Faaliyet Raporu Taslağı	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
5	Meclise havale		5	Son haline getirilen İdare Faaliyet Raporu'nun Meclis'e havalesi için Başkanlık Makamına yazı gönderilir.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Meclis Gündemi	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
6	Meclis kabul etti mi?		6	Meclisinin İdare Faaliyet Raporuna ekleme-değişiklik gibi görüşlerini olması ve Büyükşehir Belediye Başkanının görüşleri Kamu İdarelerince Hazırlanacak uygun bulması halinde İdare Faaliyet Raporunda tekrar Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik düzenleme yapılır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Meclis Kararı	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
7	Kamuoyuna Duyuru		7	Meclis tarafından kabul edilen İdare Faaliyet Raporu Üst Yönetici tarafından basın yolu ile Kamuoyuna açıklanır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Basın Açıklaması	Üst Yönetici	
8	Faaliyet Raporunun Dağıtım		8	Kitap haline getirilen İdare Faaliyet Raporu; İçişleri Bakanlığı, Sayıştay, Valilik, ABB'nin Tüm Daire Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik Başkanlıkları ve Müstakil Birimlere dağıtılır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Resmi yazı	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	
9	Web adresinden yayın		9	İdare Faaliyet Raporu www.antalya.bel.tr sitesinden yayınlanır.	Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporu Hakkında Yönetmelik	Resmi yazı	Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü	

(Kaynak: Antalya Büyükşehir Belediyesi, 2018)

### 2.3.2 RİSK DEĞERLENDİRME (RİSK YÖNETİMİ)

Kamu iç kontrol standartlarının ikinci temel bileşeni, risklerin değerlendirilmesidir. Kamu iç kontrol standartlarında risk değerlendirme, “kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci” olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla ister özel sektör işletmesi ister kamu veya sivil toplum kurumu olsun bir amacı olan ve bu amaca yönelik faaliyetlerde bulunan her kurum, dikkate alması gereken pek çok iç ve dış riskle karşı karşıyadır. Alınan kararlar, yürütülen faaliyet, süreç ve projeler beraberinde riskleri de getirir. Bu nedenle, risk değerlemenin ilk koşulu muhtelif seviyelerde birbiriyle uyumlu hedeflerin oluşturulmasıdır, daha sonra ise bu amaçları elde etmek için ilgili riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetileceğine dair bir temel oluşturacak şekilde kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik risklerin tanımlanması ve analiz edilmesidir. Bu işlem işletmedeki risklerin nasıl yönetilebileceği konusunda bir esas bir alt yapı oluşturacaktır (Coso Report, 1992:29; Kepekçi, 1998:56; Özbek, 2012:425). Temelde iç kontrol sisteminin genel olarak risk yönetim sisteminin temel amacı, içsel risklerin alınacak önlemlerle ortadan kaldırılmasıdır (Kendrick, 2000:66).

Gerçekleşme olasılığı olan ve gerçekleştiğinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebileceği değerlendirilen olay ya da durumların tanımlanması, değerlendirilmesi ve bunlara uygun cevapların verilmesi ile bu temelde yürütülen tüm faaliyetler risk yönetiminin konusunu oluşturur (DiNapoli, 2010:9). Risk yönetimi, kurumların vizyon ve misyonları doğrultusunda belirledikleri amaçlara ulaşmalarına yardımcı olan bir araçtır. İyi bir risk yönetimi iyi organize olmuş bir kurum ile mümkündür.<sup>23</sup> Risk yönetiminin kurumun tamamında

#### <sup>23</sup> Risk Yönetiminde Görev ve Sorumluluklar

Yönetim, risklerin tanımlanması ve kontrolü için gerekli stratejilerin geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumludur. Kurumsal risk yönetiminden en üst düzeyde sorumlu olan kişi üst yönetici olmakla birlikte; birim yöneticileri de, hem kurumsal anlamda hem de operasyonel anlamda risk yönetiminden sorumludur. Kurumsal düzeyde riskler, kurumun tüm faaliyet ve süreçlerini etkileyebilecek risklerdir. Belirli bir süreç ya da faaliyetle ilgili operasyonel riskler, doğrudan ilgili süreç ya da birim yöneticisinin sorumluluğunda iken; kurumsal risklerin yönetilmesinde ve bu konuda gerekli iyileştirici tedbirlerin alınmasında öncelikli sorumluluk üst yöneticiye aittir. Risk yönetiminin başarısı çalışanların risk yönetimini sahiplenmesine bağlıdır. Dolayısıyla, her bir çalışan, görev alanı çerçevesinde risklerin yönetilmesinden (risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, cevap verilmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanması) sorumludur.

Strateji Geliştirme Birimleri ise kurumda risk yönetimine ilişkin çalışmaları koordine eder ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi kapsamında risk yönetiminin etkinliğini de değerlendirerek belirli dönemler halinde raporlar hazırlar, risk yönetimi süreçlerinin kurumun tüm birimlerinde etkin işlenmesini sağlamak üzere teknik destek ve rehberlik hizmeti vermektedirler.

İç denetim biriminin risk yönetimine ilişkin rolü ise, kurumun olgunluk düzeyine bağlı olarak sınırlı bir görev almaktan, iş ve işlemleri fiili olarak üstlenmeye doğru giden bir yelpaze içinde değişim gösterir (İDKK, 2013:8). İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve

aynı tutarlılıkta uygulanması gerekir ki, bu da “Kurumsal Risk Yönetimi” kavramını ortaya çıkarmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi (KRY), kurumun tamamını içine alan bir süreç olup, risk yönetim süreçlerinin bir bütün olarak görülmesini ve yönetilmesini sağlar. KRY, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi açısından makul güvence sağlamaya yönelik yönetsel bir araçtır. Kamu iç kontrol rehberine göre kurumsal risk yönetimi (BÜMKO, 2014:22):

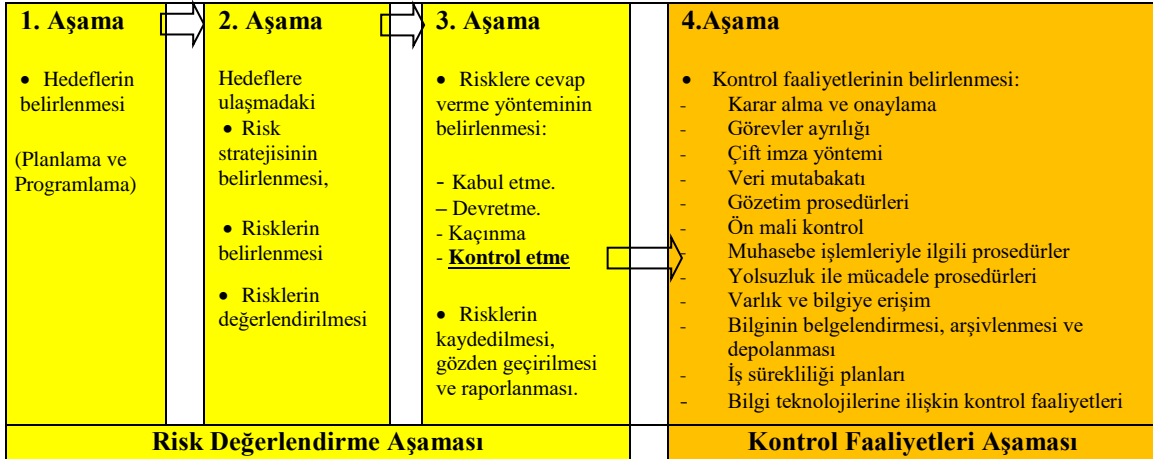
- Risk stratejisinin belirlenmesi,
  - Risklerin belirlenmesi,
  - Risklerin değerlendirilmesi,
  - Risklere cevap verilmesi ve
  - Risklerin kaydedilmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanması,
- aşamalarını kapsamaktadır.

Risklerin tamamıyla ortadan kaldırılması ne mümkündür ne de optimumdur. Ancak riskler kabul edilebilir sınırlar içinde tutulabilirler. Kabul edilebilir risk sınırı, başta kurum risk kültürü olmak üzere kurumun risk alma istekliliği ve başkaca diğer faktörlerden etkilenir. Geleceğin belirsizliğinden kaynaklanan riskleri azaltmanın, kabul edilebilir sınırlar içinde tutmanın en temel yolu da kontroller oluşturmaktır. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler (Toroslu, 2014:145). Risk değerlendirme faaliyetleri, organizasyonların amaçlarına ve hedeflerine ulaşması açısından mutlak surette uygulanması gereken yapılar olarak görülmüş ve tüm iç kontrol sistematiği risk modellerinin varlığı üzerine kurgulanmıştır. Örneğin, iç kontrol bileşenlerinden bir diğeri olan kontrol prosedürleri, risk değerlendirme faaliyetleri sonucunda belirlenen risklere verilecek yanıtların üretilmesi amacıyla tasarlanmış bir aşamadır. Bu sebeple, risk değerlendirmesine yönelik uygulamalar olmadan, kurumsal faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri tatbik etmek fazla bir anlam ifade etmeyecektir. Dolayısıyla risk değerlendirme faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve amaçlarına ulaşması bakımından son derece önemli olduğu söylenebilir (Eralp ve Bozbaş, 2014:89-90). Şekil 6’da risk yönetimi süreci ve kontrol faaliyetleri arasındaki ilişki özetlenmiştir.

---

belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetime objektif bir güvence sağlamakla, ikinci olarak ise kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulması ve uygulanması için danışmanlık faaliyetleri vererek destek olabilmektedir (Toroslu, 2014:145).

**Şekil 6: Risk Değerlendirme (Yönetimi) Süreci ve Kontrol Faaliyetleri**



Yukarıdaki şekilde riskin değerlendirmesi; hedeflerin belirlenmesi ile başlamaktadır. Sonrasında ise kurumun risk stratejisinin belirlenmeli, risk stratejisine göre ise riskler belirlenmeli ve değerlendirilmelidir. Eğer kurum risklere cevap verirken riskleri kabul etme, devretme veya risklerden kaçınma yöntemleri yerine risklerini kontrol etmeyi seçerse riskleri azaltan uygun kontrol faaliyetlerini belirleyecektir. Daha sonra ise riskler kaydedilecek, raporlanacak ve zaman zaman da gözden geçirilecektir. Risk yönetimi döngüsü, stratejik plan hazırlık aşamasında hedeflerin belirlenmesi ile başlayan ve hedeflerin öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin analiz edilmesiyle sonuçlanan bütün aşamalarda dikkate alınmaktadır.

### 2.3.2.1 Risk Yönetimi Stratejisinin Belirlenmesi

Risk yönetimine ilişkin kurumsal yaklaşıma ve üst düzey politikalara *Risk Yönetimi Stratejisi* denir<sup>24</sup>. Risk stratejisi, kurumun risklere karşı tutumunu yansıtır ve risk yönetim süreci için bir çerçeve oluşturur. Faaliyetlerin planlandığı gibi yürümesini sağlamak için risk yönetim modeli uygulamak isteyen kurumlar, risklerin tespiti ve ölçülmesinden sonra gelecekte maruz kalacakları risklerin ne kadarının kabul edilebileceğini ve ne kadarına cevap verileceğini de öngörmek durumundadırlar. Kamu iç kontrol rehberinde risk iştahı (risk toleransı, kabul

<sup>24</sup> Risk yönetimine ilişkin yaklaşım ve politikaların yazılı olarak ortaya konduğu risk yönetim stratejisinin yer aldığı belgeye ise Risk Stratejisi Belgesi (RSB) denir. Kurumun İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından hazırlanan RSB'nin üst yönetici tarafından onaylanarak duyurulması ve tüm çalışanlar tarafından erişilebilir olması çalışanların risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincinde olmasını sağlanarak risk yönetimi sürecinin etkinliği artıracaktır. Uluslararası alanda genel yaklaşım RSB'nin üç (3) yılda bir hazırlanması ve yıllık olarak revize edilmesi şeklindedir. Risk stratejisi kurumun risk iştahını stratejik düzeyde ortaya koyacak şekilde belirlenmelidir. Risk iştahı koşullara bağlı olarak zaman içinde değişebileceği için kurumun risk stratejisi yılda en az bir kez gözden geçirilmeli ve gerekli görüldüğü takdirde güncellenmelidir. Kurumsal risk stratejisi, üst politika belgeleri ile uyumlu olmalıdır. Bu bağlamda kurumların KRY çalışmalarını stratejik plan ve performans programı hazırlık çalışmaları ile eşzamanlı olarak yürütmeleri gerekmektedir. Plan hazırlanırken yürürlükte bulunan RSB de göz önünde bulundurulur. İdareler öncelikle stratejik planda gösterilen amaçları gerçekleştirmeyi sağlayacak hedefler ile riskler arasında bir denge kurarlar ve RSB ile belirlenmiş olan risk iştahları çerçevesinde hedeflerini belirlerler (BÜMKO, 2014:24-29).

edilebilir risk düzeyi), kurumun amaçları doğrultusunda kabul etmeye (tolere etmeye/maruz kalmaya) hazır olduğu herhangi bir önlem almaya gerek görmediği en yüksek risk düzeyi olarak tanımlanmıştır (BÜMKO, 2014:24-28). Risk iştahı kavramı, bu düzeyin üzerindeki risklerin kabul edilemeyeceğini ve önlem alınması gerektiğini ifade eder. Risk İştahı; iç ve dış çevre, insanlar ve politikalarından etkilenir. Kabul edilebilir risk düzeyi, riskin önemlilik derecesiyle ilgilidir. Örneğin; büyük oranda insan gücüne dayalı üretim yapan 9000 personele sahip bir işletmede 5 personelin işten ayrılması özellikle önlem alınması gereken düzeyde bir risk değilken, 15 personele sahip bir başka işletme için acilen karşılık verilmesi gereken bir risk olabilir. Bu sebeple, risklere karşı geliştirilecek kontrol prosedürleri oluşturulurken kurumun risk iştahı mutlak surette göz önünde bulundurulmalıdır. Bu çerçevede, risklere verilecek yanıtlarla ilgili kararlar risk iştahının tespiti sonrasında alınmalı ve kurumların risk kapasitelerinin üstünde kalan risklere karşı kontrol faaliyetleri uygulanmalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:83-84). Çok risk almak kadar, az risk almak da başarısızlığa neden olabilir. Risk iştahının düşük olması güvenilir bir yönetim tekniği olarak görülse de yaratıcılık, yenilikçilik (innovasyon) ve fırsatlardan yararlanma konusunda kurumu sınırlayabilmektedir

### ***2.3.2.2 Planlama ve Programlama (Standart 5)***

Bu standartta; kurumların, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturması ve duyurması, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunun sağlanması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumun misyon ve vizyonunu oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlaması, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programının hazırlaması, bütçenin stratejik plana ve performans programına uygun olarak hazırlaması, yöneticilerin faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlanması, yöneticilerin görev alanları çerçevesinde kurumun hedeflerine uygun özel hedefler belirlemesi ve personeline duyurması, kurumun ve birimlerinin hedeflerinin, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmasıdır.

Kurumsal amaçların ve hedeflerin açık ve net olarak belirlenmiş olması, risk yönetim modeli uygulayabilmek için gerekli olan ilk şarttır. Risk yönetimine ilişkin plan ve politikalar

uygulamaya konulmadan önce amaçlar ve hedefler tespit edilmeli ve risk yönetiminin kapsamı, kurumsal faaliyet alanlarına ilişkin tespit edilen bu amaçlar ve hedefler doğrultusunda belirlenmelidir (Root aktaran Eralp ve Bozbaş, 2014:124). Risk değerlendirmesi yapılabilmesi için işletmenin hedeflerinin net, anlaşılabilir ve ölçülebilir şekilde belirlenmiş olması, tüm personelin hedefleri kavrayabilmesi ve kendi etki alanıyla, hedefler arasındaki ilişkiyi görebilmesi gerekir.

### **2.3.2.3 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Standart 6)**

Bu standartta; kurumların, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmesi ve alınacak önlemleri belirlemeleri gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumların her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemesi, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmesi ve risklere karşı alınacak önlemlerin belirlenerek eylem planlarının oluşturulmasıdır.

#### **a. Risklerin Belirlenmesi**

Her kurumun yönetimi kısa ya da uzun vadelerde amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek içeriden ve dışarıdan gelebilecek olası risklerin bir değerlendirmesini yapmalı ve kontrol edilebilen riskler ile kontrol edilemeyen riskleri<sup>25</sup> tanımlamalı ve bu risklere karşı tedbirler geliştirmelidir. Risklerin tespit edilmesi aşamasında, hem büyük ölçekli kurumsal riskler hem de daha küçük ölçekteki faaliyet riskleri kurumlar açısından potansiyel risk alanları olarak tanımlanabilmektedir. Bu doğrultuda, kurumlar hangi ölçekte süreçler için kontrol faaliyeti belirleyeceklerine risk kapasitelerinin büyüklüğü ölçüsünde karar verecektirler. Kurumlar mevcut durumlarının analizinin yapılması ve bu çerçevede risklerinin tespit edilebilmesi için yaygın olarak PESTLE Analizi (Risklerin, Politik, Ekonomik, Sosyal, Teknolojik, Yasal ve Çevresel kategoriler bazında değerlendirmeler yapılarak belirlenmesi), GZFT/SWOT Analizi (Risklerin, Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler kategorileri bazında değerlendirmeler yapılarak belirlenmesi) veya beyin

<sup>25</sup>İdarelerin kendi iç işleyişinden ya da dışarıdan kaynaklanabilecek bu riskler; kurumsal faaliyet alanlarının değişmesi, kurum ölçeğinin büyümesi, üst yönetim değişiklikleri, kurumsal yapıdaki zorunlu dönüşümler, personel vb. sebepler dolayısıyla içsel kaynaklı ortaya çıkabileceği gibi; yeni teknolojiler, faaliyette bulunulan sektördeki değişiklikler, yeni istihdam modelleri, yeni üretim teknikleri, mevzuat düzenlemeleri ve hükümet politikalarındaki değişiklikler gibi dışsal kaynaklı sebepler dolayısıyla da ortaya çıkabilmektedir.

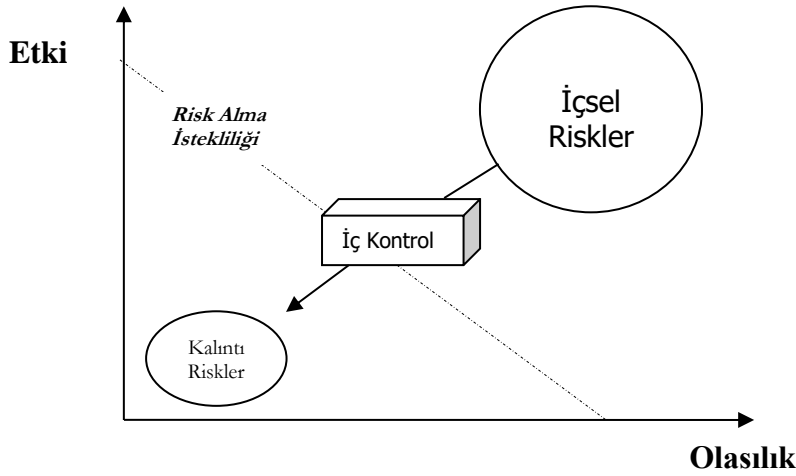
fırtınası yöntemlerini kullanılmaktadır. Ancak bunların dışında da kurumlar ihtiyaçlarına göre farklı yöntemler belirleyebilmektedirler (Eralp ve Bozbaş, 2014:73-76).

### **b. Risklerin Değerlendirilmesi**

Risklerin değerlendirilmesi, kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek faktörlerin analiz edilmesi ve riskin etki ve olasılık açısından öneminin değerlendirilmesidir. Riskler değerlendirilirken, kurumun karşılaşılabileceği potansiyel olaylar ile birlikte kurumun kendine özgü durumu da (örneğin kurumun büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı, yürüttüğü faaliyetlerde tabi olduğu mevzuat, verilen hizmetlerden yararlananların fazla olması) göz önünde bulundurulmalıdır. Risklerin değerlendirilmesi, tespit edilmiş risklere karşılık verilip verilmeyeceğine ve karşılık verilecekse fayda/maliyet dengesi açısından en uygun olan karşılığın seçilmesine yardımcı olur. Risklerin değerlendirilmesi, riskler tespit edildikten sonra risklerin ölçülmesi, önceliklendirilmesi ve kaydedilmesi aşamalarını kapsar (Türedi ve Kaban, 2016:170; BÜMKO, 2014:34).

Risklerin ölçülmesi, riskin meydana gelme olasılığının ve riskin gerçekleşmesi durumunda meydana getireceği etkinin hesaplanması süreci olarak tanımlanabilir. Risklerle nasıl mücadele edileceğine ve bu risklere karşı ne tür kontrol mekanizmaları geliştirileceğine ancak, söz konusu risklerin gerçekleşme olasılığının ve etki derecesinin ölçülmesi ile karar verilebilecektir. Kurumlar, risk ölçüm sonuçları doğrultusunda etki ve olasılık derecesi yüksek olan risklere odaklanmalı ve uygulamayı düşündükleri kontrol faaliyetlerini bu alanlarda yoğunlaştırmalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:77-78).

Riskler ilk tespit edildiğinde sahip oldukları risk seviyesi doğal risktir. Yönetim, riski yönetmek adına verdiği cevaplar sonrasında arta kalan riskin seviyesini tespit etmelidir. Risk alma istekliliği çerçevesinde tasarlanan kontroller, risklerin bir kısmının ortadan kaldırılmasını (içsel risk) sağlarken, alınan kontrol önlemlerine rağmen kaldırılamayan riskler kalıntı riskler şeklinde ifade edilir (Griffiths, 2006:5). Fakat her zaman riskleri ortadan kaldırmak mümkün - gerekli- olmamaktadır. Alınan kontrol önlemlerine rağmen hala bir takım riskler mevcutsa bunlara da kalıntı riskler denir (Pickett, 2006:155).

**Grafik 1: Risk Yönetiminde Kontrollerin Yeri**

**Kaynak:** (Griffiths, 2006:5)

Grafik 1’de risk yönetimi içerisinde kontrollerin yeri gösterilmiştir. Risk alma istekliliğinin üzerinde yer alan içsel riskler, iç kontroller sayesinde minimize edilmektedir. İç kontrol faaliyetleri sonucunda risk alma istekliliği içerisinde kalan riskler ise kalıntı riskleri oluşturmaktadır.

**Tablo 8: Doğal Risk – Kalıntı Risk Örneği**

<b>Hedef:</b>	Belli bir yere zamanında ulaşmak
<b>Faaliyet:</b>	Araba kullanmak
<b>Doğal risk:</b>	Tecrübesizlik, mekanik problemler, alt yapı yetersizlikleri
<b>Kontrol önlemi:</b>	Ehliyet almak, sürüş dersleri almak, bakım yaptırmak, trafik kurallarına uymak vb.
<b>Kalıntı risk:</b>	Acemi bir şoförün size çarpması, levhasız yol

**Kaynak:** (Acar, 2013:9)

Tablo 8’de hedef, faaliyet, doğal risk, kontrol önlemi ve kalıntı risk bir örnek yardımıyla açıklanmıştır.

Risklerin önceliklendirilmesi, risk puanı belirlendikten sonra risklerin, önem derecesine göre en yüksek puandan başlamak üzere sıralanmasıdır. Risklerin ölçülmesinin en önemli faydası, riskler arasında derecelendirme ve önceliklendirme imkânı vererek, kontrol faaliyetlerinin, etki derecesi ve gerçekleşme olasılığı en yüksek olan riskli alanlara yönlendirilmesi konusunda yönetime fikir vermesi ve tavsiyelerde bulunmasıdır. Bu nedenle, karşılaşılabilecek olasılıklar dahilinde olan bütün risklerin etki ve olasılık derecesinin ölçülmesi ve elde edilen sonuçlar sonrasında hangi risklere müdahale edileceğine ilişkin planlamanın



yapılması gereklidir. Risklerin önem sırasına göre önceliklendirilmesi kaynak tahsisinde etkinliği sağlar. Riskler öncelik sırasına göre belirlendikten sonra risklere verilecek cevaplara karar verilir((BÜMKO, 2014:37; Eralp ve Bozbaş, 2014:77).

### **2.3.2.7 Risklere Cevap (Karşılık) Verilmesi**

Risk değerlendirilmesinin son aşaması, riske karşılık verilmesidir. Yukarıda belirtildiği gibi, risk değerlendirilmesinde öncelikle riskin tanımlaması yapılır. İkinci aşamada ise, söz konusu riskler oluşma ihtimalleri ve muhtemel etkileri açısından analiz edilir. Bu analiz sonucuna göre, riske karşılık verilir (Türedi ve Koban, 2016:164). Kamu iç kontrol rehberine göre risklere cevap verilmesi, idareler tarafından tespit edilen ve risk iştahları çerçevesinde değerlendirilen risklere verilecek yanıtın ne olacağını belirlemek ve bu bağlamda beklenen tehditlerin azaltılması ve/veya ortaya çıkacak fırsatların değerlendirilmesidir. Risklere cevap verme yöntemini belirlemeden önce mutlaka fayda-maliyet analizini yapmak gerekir. Risklere cevap vermenin amacı, riskin olasılığını ve/veya etkisini azaltarak öngörülen hedefe en etkin bir şekilde ulaşmaktır.

İdarelerin risklere vereceği yanıtlar, kurumun idari ve malî yapısına, personel özelliklerine, yönetim politikalarına, amaçların ve hedeflerin gerçekleşme düzeyine ve dış kaynaklı konjonktürel şartlara (ulusal ve uluslararası ekonomik durum, hükümet politikaları vb.) göre farklılık gösterebilmektedir. Bu gibi nedenler dolayısıyla, benzer faaliyet alanlarında hizmet veren iki farklı idarede bile, aynı risklere farklı yanıtlar verilebilecektir. Örneğin, malî yapısı daha güçlü olan idareler, benzer risklere karşı, bu riskleri, risk iştahı sınırları içerisinde değerlendirip herhangi bir kontrol önlemi almazken, finansal bakımdan iyi durumda olmayan diğer bir idare, aynı riske karşı kontrol mekanizması geliştirmek zorunda kalabilecektir (Eralp ve Bozbaş, 2014:87).

Kurumlar gelecekte karşılaşılması muhtemel risklerin etki ve olasılıkları değerlendirildikten sonra riske cevap vermede temel olarak 4 yöntem kullanılmakta olup söz konusu yöntemler; riski kabul etmek, riski devretmek, riskten kaçınmak ve riski kontrol etmektir. Kabul edilmede doğal risklerin, risk toleransları içinde olduğunu savunmaktadır. Kaçınma tepkisinde ise hiçbir seçeneğin riskin oluşma riskini ve etkilerini kabul edilebilir bir seviyeye indiremeyeceğini savunmaktadır. Devretme ve kontrol etme tepkileri kuruma kalan riski kabul edilebilir bir düzeye indirmektedir.

**Riskin Kabul Edilmesi:** İdarelerin, kendi kontrolleri dışında gelişen risklere karşı müdahale güçlerinin oldukça sınırlı olduğu ve belirlenen riskler meydana gelme veya etkisi bakımından kurumun kabul edilebilir risk sınırları (risk iştahı) içinde yer alıyorsa ve alınacak diğer önlemlerden (kontrol etmek, devretmek veya kaçınmak) sağlanacak faydanın, alınacak önlemlerin maliyetinden daha düşük olduğunun anlaşılması durumunda, kurum tarafından risklerin kabul edilmesi, söz konusu risklere karşı verilecek en iyi yanıt olarak değerlendirilebilir. Örneğin bir devlet kurumu yangın riskinin değişik coğrafi bölgelere göre altyapıya vereceği zararı belirlemesi üzerine bu riski sigorta yoluyla başkasıyla paylaşmayı değerlendirir. Sonuç olarak devamlı sigorta maliyetlerinin olası altyapı yenilemesinden daha fazla olacağına karar verip bu riski kabullenir (Toroslu, 2014:177).

**Riskten Kaçınma:** Riskten kaçınma, risklere verilecek yeterli düzeyde bir cevabın olmaması durumunda uygulamaya giren alternatif faaliyetlerdir. Böyle durumlarda genellikle, mevcut risklere karşı verilecek maliyet-etkin cevapların olmadığı, risklerin transfer edilemediği ve yine risklerin kesinlikle kabul edilemez düzeyde olduğu değerlendirilmektedir. Riskten kaçınma seçeneğinin kabul gördüğü kurumlarda, risklerin etkileyeceği faaliyet alanlarında yürütülen işlemlerin tamamıyla durdurulması ya da riskin etkisinin hafifletilmesi amacıyla ilgili sektörlerdeki faaliyet ölçeğinin küçültülmesi önlemleri, bu çerçevede uygulamaya koyulabilecek yöntemler olarak değerlendirilebilir (Eralp ve Bozbaş, 2014:87).

**Riski Devretme/Paylaşma:** Kurum dışından kuruluşların devreye sokulmasıyla uygulanan bir yöntemdir. Daha çok kurumun doğrudan asli görev alanına girmeyen veya fayda-maliyet açısından idare tarafından yapılması uygun görülmeyen ve bu anlamda riskleri yüksek olduğu değerlendirilen faaliyetlerin, uzmanlığı/donanımı/kaynağı olan başka bir idare/kişi/kuruluşa devredilmesi veya kullanılabilirdiği durumlarda da sigorta yönteminin kullanılması şeklinde riske cevap verilmesidir. (Türedi ve Koban, 2017:173; BÜMKO, 2014:41). Riskin devredilmesinde, devir maliyetlerinin, riskin başka kişi ve kurumlara aktarılması sonrasında elde edilecek faydadan küçük olması esastır. Riskin devredilmesi, riskin olma olasılığını, etkisini veya ikisini de, riski aktararak veya başkasıyla paylaşmaya yöneliktir. Genel yöntem, sigorta uygulamaları veya dış kaynak kullanımı (daha önce kurum içerisinde üretilen bir mal ya da hizmetin dışarıdan tedarik edilmesi) ile riskli işlemi başkasına yaptırmaktır.

**Riski Kontrol Etme (Kontrol Faaliyetleri):** Riskin kontrol edilmesi, risklerin kabul edilebilir bir seviyede tutulması için kontrol faaliyetleri (Yönlendirici, Önleyici, Tespit Edici, Düzeltici Kontroller) uygulanarak riske cevap verilmesidir. İdarelerde amaç, faaliyetlerin düzenli olarak yürütülmesi olduğundan mevcut risklere karşı alınacak en uygun kontrol önlemlerinin, risklerin azaltılması ya da tedavi edilmesi olacağı söylenebilir. Riski azaltmanın amacı, riski mutlaka yok etmek değil, daha çok onu kontrol altında tutmak ya da etkisini azaltmaktır. Tespit edilen risklere karşı geliştirilecek kontrol prosedürleri yardımıyla, riskin gerçekleşme olasılığı minimize edilebileceği gibi riskin meydana gelmesi durumunda yaratacağı negatif etkilerin derecesi de azaltılabilecektir. Bu doğrultuda, riskin, faaliyet alanlarında yaratacağı etki derecesinin ve gerçekleşme olasılığının azaltılması yönünde karar alan kurumların başvuracağı yöntem ve araçlar hiç kuşkusuz iç kontrol uygulamaları olacaktır. Risklerin azaltılması ya da tedavi edilmesi seçeneğinde, mevcut risklerin etki derecesi ve olasılık düzeyi kendiliğinden azalmayacağına göre, iç kontrol uygulama ve tekniklerini devreye sokmak, bu yöntemde bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014:86).

#### **2.3.2.8 Risklerin Kaydedilmesi, Gözden Geçirilmesi (İzlenmesi) ve Raporlanması**

Tespit edilen riskler ve risk yönetim sürecinin her yönüyle, belirli aralıklarla gözden geçirilmesi gerekir. Risk yönetimi, zaman içerisinde kurumların amaç ve hedefleri ile faaliyette buldukları sektörde meydana gelecek olası değişiklik ve sapmalar doğrultusunda güncellenmelidir. Risklerin tespit edilmesi aşamasında belirlenen bütün riskler belirli bir formatta oluşturulacak bir veri tabanı yardımıyla kaydedilmeli ve bu risklerin gerçekleşme olasılıkları ile meydana gelmesi durumunda faaliyetler üzerinde yaratacakları etki düzeylerinde değişme ya da sapmalar olup olmadığı, düzenli aralıklarla analiz edilmelidir (Eralp ve Bozbaş, 2014:88-89). Risklerin ve risk yönetim sürecinin düzenli gözden geçirilmesi, değişen şartlara uyum sağlamada idareye esneklik kazandıracaktır Risklerin kaydedilmesi, verilen kararlar için kanıt oluşturulmasına, kişilerin risk yönetimi içindeki sorumluluklarını görmelerine ve izlenmesine yardımcı olur (BÜMKO, 2014:37,44).

### 2.3.3 KONTROL FAALİYETLERİ

İyi tasarlanmış bir kontrol ortamı, kuruluş aşamasındaki iç kontrol sistemlerinin işlerlik kazanabilmesi için gerekli olmakla birlikte tek başına yeterli değildir. Sistemden beklenen faydanın elde edilebilmesi için kontrol ortamının sağlam temeller üzerine inşa edilmesi yanında etkin kontrol prosedürlerine de gerek vardır. Kontrol ortamının gerekli yeterlilikleri taşımadığı durumlarda iyi tasarlanmış kontrol faaliyetleri bu eksiklikleri giderebilecek ya da etkisini hafifletebilecektir. İç kontrolün unsurlarından üçüncüsü, kontrol faaliyetleridir. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre kontrol faaliyetleri, “*kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürler*” olarak tanımlanmıştır. Kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme sürecinde tespit edilen risklerin etki ve/veya olasılığını azaltılması ya da tamamıyla ortadan kaldırılması ve böylece kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan kurumsal faaliyetlere ilişkin olarak geliştirilen politika ve prosedürler (eylemler) bütünüdür. Kontrol faaliyetlerinin unsurlarından olan *politika*; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, *prosedür* ise politikaların yerine getirilmesi faaliyeti olarak tanımlanabilir (Eralp ve Bozbaş, 2014:69, 90-92).

Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi risk değerlendirmesinin tamamlanmasına bağlıdır. Yönetim, görevlerin ve hedeflerin gerçekleştirileceğine dair makul güvence elde etmek için risk yönetimini esas almak suretiyle kontrol faaliyetlerini planlamalı, bunları organize etmeli ve yönlendirmelidir. Kontrol faaliyetleri, mali ve mali olmayan kontrolleri kapsamakta olup kurumun tüm faaliyetleri için bir bütün olarak tasarlanıp uygulanmalıdır (BÜMKO, 2014:58). Bu doğrultuda her organizasyon öncelikle amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risk alanlarına yönelik olarak ne yapılması gerektiğiyle ilgili politikalar belirlemeli sonrasında ise bu politikaları etkin bir şekilde yönetebilmek için gerekli prosedürler oluşturulmalıdır. Böylece, yönetim direktiflerinin başarı şansı artmış ve böylece amaçlara ulaşılması kolaylaşmış olacaktır (Yıllancı, 2015:106). Kontroller temel olarak risklerin kabul edilebilir seviyeye çekilmesine katkıda bulunurken, genel olarak değerlendirildiğinde kurumun faaliyetlerinin istenen amaca ulaşmasına katkıda bulunur (Pickett ve Pickett, 2005:1).

Belirlenen amaçlara ulaşılması için kurgulanan ve risklerin yönetilmesine yardımcı olan prosedürler bütünü olarak kontrol faaliyetleri, çalışanlar tarafından yerine getirilir ve bu faaliyetler bir organizasyonun her aşamasında ve seviyesinde görülebilir (Pickett, 2010:21). Kontrol faaliyetleri sadece bir üst yönetim faaliyeti değil kurumun her seviyesinde ve her

fonksiyonel birim için söz konusudur (Pehlivanlı, 2014:36). Kontroller, kurumun genelinde; kurum, birim ve faaliyet seviyesinde uygulanır. Kontrol faaliyetleri, hem yönetim hem de ilgili tüm personel tarafından günlük faaliyetlerin bir parçası olarak değerlendirilmek suretiyle etkinlik kazanan ve kurumun bütün birimlerinde ve her seviyede uygulanan yöntemler ve politikalarıdır. Kurumda uygulanan bu politika ve prosedürler yönetimin direktiflerinin uygulanmasına yardımcı olur (Eralp ve Bozbaş, 2014:90-92). Kurumun stratejik önceliklerinin belirlendiği stratejik plan, kurum seviyesinde bir kontrolken, bu plana uygun şekilde hazırlanan birim iş planları ise birim düzeyinde bir kontroldür. Benzer şekilde kurum personelinin uymakla yükümlü olduğu etik ilke ve davranış kurallarının belirlenmesi, kurum düzeyinde bir kontrolken; yürüttüğü işin niteliği gereği genel kurallar ile uyumlu bir biçimde birim çalışanlarına özgü etik ilke ve davranış kurallarının belirlenmesi birim düzeyinde bir kontroldür. Doğrulama, mutabakat, çift imza sistemi, amirlerin gözetimi, fiziksel kontroller ise, faaliyet seviyesi kontrollerine örnek olarak verilebilir (İDKK, 2013:14).

Coso Raporu, kontrol eylemleri ile risk değerlendirme arasında çok açık bir ilişki olduğundan bir entegrasyonun yapılması gerektiğinden söz eder. Yönetim öncelikle risk değerlendirme unsurunda belirtildiği gibi, önemli riskleri belirleyecektir. Daha sonra ise, bu risklere yönelik olarak ihtiyaç duyulan etkili eylemleri uygulamaya koyacaktır. Bir riske yönelik olarak belirlenen eylemler, aynı zamanda kontrol eylemlerinin üzerine odaklanacağı noktalar olarak hizmet edecektir. Bu noktada unutulmaması gereken, risk belirleme ve değerlendirilmesinin sürekliliğidir. Yönetim, dönemsel olarak ilgili riskleri ve bunlara yönelik kontrol eylemlerini tekrar değerleyerek revize etmelidir (Yıllancı, 2015:109).

Kamu İç Kontrol Standartlarında kontrol faaliyetleri unsuru, 6 standart ve bu standartlar için gerekli 17 genel şart olarak düzenlenmiştir. Söz konusu standartlar şunlardır:

**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

### 2.3.3.1 Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri (Standart 7)

Bu standartta; kurumların amaçlarına ulaşmak ve bu yoldaki riskleri karşılamak için uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemesi ve uygulaması gerekliliği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemlerinin (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme vb.) belirlenmesi ve uygulanması, kontrollerin, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamı, kontrol faaliyetlerinin varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamı, belirlenen kontrol yönteminin maliyetinin beklenen faydayı aşmamasıdır.

Kontrol faaliyetleri, kurumların karar, faaliyet ve işlemlerini yürütürken öngördükleri risklerin üstesinden gelmek için geliştirilen araçlardır. Kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizi çerçevesinde, doğrudan hedefe ulaşmayı sağlayacak şekilde tasarlanması gerekir. İdeal olarak, risk yönetim süreçlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sistemlere ve süreçlere, bu sistem ve süreçleri oluşturulurken yerleştirilmesi gerekir. Çünkü kontrol faaliyetlerinin daha sonraki bir aşamada hayata geçirilmesi daha maliyetli ve daha az etkili olabilecektir. Kontrol faaliyetlerinin; yeterli (doğru kontrolün, doğru yerde, doğru seviyede) olması, kontrolün uygulama maliyetinin beklenen faydayı aşmaması, kapsamlı, anlaşılabilir ve doğrudan riskle ilgili olması, belgelendirilmiş olması, bir bütün halinde değerlendirilerek tutarlılığının sağlanması, etkililiği değerlendirilene kadar sürdürülmesi gerekir. İyi bir kontrol stratejisinde, kontrollerin belirlenmesi kadar bunların nasıl uygulanacağı da dikkate alınmalı ve kurumsal kapasite göz önünde bulundurulmalıdır. Kontrol faaliyetlerinin planlanmasında dikkat edilecek bir diğer temel husus ise uygulanan kontrollerin etkililiğinin değerlendirilmesi sürecidir. Kontrolün uygulanma amacı ile hedeflenen sonuçların örtüşüp örtüşmediği, başlangıç maliyetleri ile gerçekleşen maliyetler arasında paralellik olup olmadığı gibi hususların değerlendirilmesi gerekir. Ayrıca, kontrol faaliyetlerinin değişen şartlar karşısında düzenli olarak gözden geçirilmesi de etkililiğinin değerlendirilmesi açısından önemli bir konudur (BÜMKO, 2014:59).

Kontrol faaliyetleri genel olarak yönlendirici, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılmaktadır (Kaval, 2008: 132). İdareler kendi görev alanları ve teşkilat yapılarına göre ihtiyaç duyacakları farklı kontrol yöntemleri de uygulayabilirler

Yönlendirici Kontroller, hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. Personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı onları güdüleyici önlemlerdir. Bilgilendirme, koruma, davranış şekli belirleme gibi dolaylı faaliyetlerle riskleri kontrol etme yöntemidir. Örneğin; kurumların beş yıllık stratejik planları ve yıllık performans programları ile kurum bütçelerinin yetkili organlar tarafından önceden belirlenerek çalışanların önüne amaç ve hedef konulması gibi.

Önleyici kontroller, olumsuz durumların ortaya çıkmadan önce engellenmesine yönelik olarak tasarlanan kontrollerdir (Eralp ve Bozbaş, 2014:92). Örnek olarak, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak verilebilir. Ayrıca kilit, şifre ve güvenlik personeli gibi tedbirler de fiziksel ve erişim kontrolleri olarak işlev görür (Toroslu, 2014:50).

"Olay sonrası" olarak da ifade edilen tespit edici (saptayıcı kontroller) gerçekleşmiş olan istenmeyen olay sonuçlarının belirlenmesine yönelik kontrol faaliyetleridir (Pehlivanlı, 2014:36). Riskler gerçekleştikten sonra meydana gelen zarar ve hasarın ne olduğunun tespiti amacıyla yapılan kontrollerdir. Harcama sonrası kontrolleri de bu kapsamda düşünmek gerekir (BÜMKO, 2014:61).

Düzeltilici (telafi edici, tamamlayıcı) kontroller ise genellikle işlem sonrası gerçekleştirilir ve ortaya çıkan istenmeyen bir olayın sonuçlarını düzeltilici önlemlerin alınmasını, istenmeyen sonuçların etkisinin giderilmesine yönelik kontrolleri ifade eder (Toroslu, 2014:51). Bunlar aksayan veya stratejik konularda yönetimin işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir. Ayrıca kurumlarda teftiş kurulları kurulması, personelin eğitim programlarına gönderilmesi örnek olarak gösterilebilir. Bu kontroller sayesinde kurum personeli neyi nasıl yapacağını sorumluluklarını bilir hale gelir. Bu kontroller sayesinde kötü niyetli davranışlarını sonuçlarının ne kadar zarar verdiği kimler tarafından yapıldığı kolay anlaşılabilir hale gelir (Kaval, 2008: 132). Hedefleri gerçekleştirmek bakımından iç kontrol faaliyetleri için gerekli tamamlayıcı unsur düzeltilici önlemlerdir (Özeren, 2004: 3).

### **2.3.3.2 Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi (Standart 8)**

Bu standartta; kurumların, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlaması, güncellemesi ve ilgili personelin erişimine sunması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumların, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemesi, prosedürler ve ilgili dokümanların, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamaması, prosedürler ve ilgili dokümanların, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmasıdır.

### **2.3.3.3 Görevler Ayrılığı (Standart 9)**

Bu standartta; hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılması gerekliliği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmesi, personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticilerinin risklerin farkında olması ve gerekli önlemleri almasıdır.

*Görevlerin Ayrılığı İlkesi*, hiçbir işin başından sonuna dek tek bir kişiye verilmemesi, bunun için de faaliyetlerin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin her birinin başka bir çalışanın sorumluluğuna verilmesidir. Böylece işin basitleştirilmesi sağlandığı gibi bunun sonucunda nitelikli elemana olan ihtiyaç da azalacaktır. Bu durumda elemanın hata ve hile yapma olanağı kısıtlanmış olacaktır. Görevler ayrılığının tam anlamıyla tesis edilmesinde kurumda iç kontrol mekanizmalarının oluşturulmasından sorumlu olan üst yöneticiye önemli görev ve sorumluluklar düşmektedir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında "görevlerin ayrılığı" ilkesi dikkate alınmalı ve hazırlık, onay, imza ve kontrol aşamalarında farklı kişiler görevlendirilmelidir (Eralp ve Bozbaş, 2014:72).

Her bir iş süreci içinde mutlak suretle veri girişi, kontrolü ve onaylanması aşamalarının bulunması ve bu aşamalarının ayrı kişilerce yürütülmesi gerekir. İş akış şeması hazırlamanın, iç kontrol açısından en temel fonksiyonlarından biri görevler ayrılığı mekanizmasını görsel



olarak ortaya koyabilmek suretiyle gözden geçirmek ve gerekli durumda kontrol edilebilir olarak süreci yeniden tasarlamaktır. İç kontrol çalışmaları kapsamında hazırlanan iş akış şemalarında mutlaka bu hususa dikkat edilmelidir (İç Kontrol Enstitüsü Türkiye, 2017).

Görevlerin ayırımı, mali nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ve böylece hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltılmasını ifade eder. Görevlerin ayırımı sırasında şu üç görevin farklı kişilere verilmesine dikkat edilir: İşlemlerin yapılması (yürütülmesi), İşlemlerin kaydı ve Aktiflerin korunması (Yılcı, 2015:107).

#### **2.3.3.4. Hiyerarşik Kontroller (Standart 10)**

Bu standart; yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; yöneticilerin, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapması, personelin iş ve işlemlerini izlemesi ve onaylaması, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermesidir.

Hiyerarşik kontrollerde, aynı tüzel kişilik içerisinde görev yapan üstün, hiyerarşik bir kademeleşme içerisinde astını denetlemesi söz konusudur. Üst, astı her zaman için denetleyebilir. Üstün astlarını denetlemesi, üstün görevleri içindedir Hiyerarşik kontroller, üstün astını yönlendirmesini, buyruklar vermesini, yasaklar getirmesini içerir ve bunlar ast için bağlayıcıdır. Ancak, hiyerarşik denetim, üste, astının yetki ve görev alanındaki bir konuda, astının yerine geçerek işlem yapıp karar alma hakkını vermez (Gedik, 2012:42).

Gözetim Kontrolleri (hiyerarşik kontroller), görevin verilmesi ve yerine getirilmesine ilişkin prosedürler yöneticiler tarafından belirli periyotlarla izlenmelidir. Yöneticilerin başkalarına görev vermesi, görevin yerine getirilmesinde kendi gözetim sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Yöneticiler, görevlerin doğru anlaşılmasını sağlamak, usulsüzlük ve hataların önüne geçmek için personele gerekli talimatları verip, gerekli yönlendirme ve kontrolleri yapmalıdır. Yöneticiler bu prosedürleri verilen görevin doğru bir şekilde yerine getirildiğinden emin olmak için de uygulamalıdır (BÜMKO, 2014:63).

### **2.3.3.5 Faaliyetlerin Sürekliliği (Standart 11)**

Bu standartta; kurumların, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almaları gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınması, gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmesi, görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmasıdır.

Kurumun gündelik faaliyetlerinin aksaması riskine karşı, hizmetin devamlılığını sağlamak üzere gerekli tedbirlerin alınmış olması, ayrıca kurumun amaç ve hedeflerini etkileyebilecek hayati faaliyetlerinin aksaması olasılığına karşın ise İş Sürekliliği Planlarının (business continuity plans) bulunması gerekir (BÜMKO, 2014:65). İş Sürekliliği Planlaması; *“iş hacmini kabul edilebilir bir seviyede tutmak için gerekli olan iş süreçlerini ve kaynakların tanımlanması ve muhafaza edilmesi; işlerin kötüye gittiği zamanlarda, kaynakların korunması ve kuruluşun ayakta kalmasını güvence altına almak için bir takım prosedürlerin oluşturması”* olarak tanımlanmaktadır (System Management Methodology-Disaster Contingency Planning,1992, Price Waterhouse aktaran O’Hehir,2007:27). İş sürekliliği planlarının en önemli amacı, yaşanabilecek büyük felaketlerle başa çıkıp kurumun minimum kayıpla işlerini sürdürmesini sağlayacak acil durum planına sahip olmaktır (Lavell, 2004;62). Bugünkü iş ortamında, bir kuruluşun, işler normal seyri içinde yürürken, bir krizle karşılaşması halinde neler yapması gerektiğini muhakkak bilmesi gerekir. Zira küçük, büyük veya katastrofik felaketler, bir işletmeye çok ciddi kayıplar getirebilir. Felaketten kurtulma ve işletme sürekliliğinin sağlanması bu amaçla hazırlanacak bir iş sürekliliği planı ile mümkündür (Esen, 2018:1). İş sürekliliği planı hazırlama süreci hem zaman alıcı hem de masraflıdır. Dolayısıyla yönetim, iş sürekliliği planı hazırlamanın somut faydalarını değerlendirmelidir.

### **2.3.3.6 Bilgi Sistemleri Kontrolleri (Standart 12)**

Bu standartta; kurumların, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontrollerin yazılı olarak belirlenmesi ve uygulanması, bilgi sistemine veri ve bilgi

girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulması, kurumların bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmesidir.

Kamu iç kontrol rehberine göre, bilgi teknolojileri (BT) idarelerde yöneticiler tarafından belirlenmesi gereken özel kontrol mekanizmaları gerektirir. Bilgi sistemleri kontrolüne ilişkin bu mekanizmalar, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Genel kontrol mekanizmaları, tüm işlemlere uygulanabilen ve bu işlemlerin uygun bir şekilde yerine getirilmesine katkıda bulunan mekanizmalardır. Uygulama kontrol mekanizmaları ise hem yazılım ürününün kendisinde programlanan prosedürleri hem de farklı süreçlerin işletilmesini kontrol etmek üzere ilgili kişiler tarafından uygulanması gereken prosedürleri kapsar. Uygulama kontrol mekanizmalarının işlemesi için genel kontrol mekanizmalarına ihtiyaç vardır.

Yukarıda bahsedilen kontrol faaliyetleri dışında Kamu İç Kontrol Rehberinde bahsedilen diğer kontrol faaliyetlerine Tablo 9’da yer verilmiştir.

**Tablo 9: Diğer Kontrol Faaliyetleri**

<b>1. Karar Alma ve Onaylama</b>	Faaliyetlerde karar alma ve onaylama mercileri açık ve yazılı bir şekilde belirlenmelidir. Karar alma ve onaylama, yalnızca yetkili kişiler tarafından yapılmalıdır. Yetkilendirme prosedürü özel koşulları ve belirli faaliyetlerde yöneticilerin çalışanlara yetki devretmesini kapsamalıdır. Yetkilendirme emrinin gözetilmesi, çalışanların talimatlar doğrultusunda ve kurumun ya da mevzuatın belirlediği sınırlar içerisinde hareket etmelerini gerektirir.
<b>2. Çift İmza Yöntemi</b>	Çift imza yöntemi belgedeki verilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik oluşturulan bir prosedürdür. Çift imza yöntemi, idare tarafından üretilen bazı bilgi ve kanıtların ortak sorumlulukla üstlenilmesini ifade etmektedir. Çift imza yöntemi, faaliyetlerin yetkili kişiler tarafından gerçekleştirildiğinin güvencesini verir. Yetki ve sorumluluğun aynı anda paylaşıldığı yönetim kurulu kararları, ihale komisyon kararları, tutanaklar gibi uygulamalar bu kapsamda sayılabilir. İdareler benzer uygulamayı ihtiyaçları doğrultusunda farklı alanlarda kullanabilirler.
<b>3. Veri Mutabakatı</b>	Tutarlılığın sağlanması açısından farklı belge ve kaynaklardaki verilerin eşleştirilmesi sağlanmalıdır. Örneğin, banka hesaplarıyla ilgili hesap girdilerinin muhabir banka ekstreleri ile mutabakatı; fatura bilgilerinin taşınır işlem fişindeki bilgilerle eşleştirilmesi vb.
<b>4. Ön Mali Kontrol</b>	Harcama sürecinde harcama ve mali hizmetler birimlerindeki kontrolleri ifade eden ön mali kontrol konusuna “Belediyelerde Ön Mali Kontrol” başlığında ayrıntılı olarak değinilmiştir.
<b>5. Muhasebe İşlemleriyle İlgili Prosedürler</b>	Bu prosedürler, belirli bir tarihteki tüm mali işlemlerin muhasebe kayıtlarının ilgili mevzuatında belirtilen ilke ve kurallar doğrultusunda yapılmasını sağlamalıdır. Bu prosedürlerin amacı, mali sonuçlar doğrultusunda konularda doğru kararlar alınmasını desteklemektir. (Bkz: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği)
<b>6. Yolsuzlukla Mücadele Prosedürleri</b>	İdareler, yolsuzluk ve usulsüzlüklere yol açan idari zayıflıkların, tutarsızlıkların ve ihlallerin ihbar edilmesi, incelenmesi, tespit edilmesi ve raporlanması için yazılı kurallar ve prosedürleri duyurmalıdır.
<b>7. Varlık ve Bilgiye Erişim</b>	Yöneticiler, sadece varlık ve bilgilerin korunması ve/veya kullanımından sorumlu kişilerin bunlara erişim konusunda yetkilendirilmesini sağlamalıdır. Varlıklara

	erişim kısıtlamaları bunların yanlış veya amacı dışında kullanımı riskini azaltır ve kurumu kayıplardan korur. Kısıtlamanın seviyesi, varlık ve bilgilerin hassasiyetine ve yanlış kullanım veya kayıp riskine bağlıdır. Varlıkların hassasiyetini belirlerken yöneticiler bunların değerini, taşınabilirliğini ve nakde dönüştürülebilirliğini dikkate almalıdır.
<b>8.Bilginin Belgelendirilmesi, Arşivlenmesi ve Depolanması</b>	İdarede doğru kararlar alınmasını ve süreçlerin kontrolünü desteklemek üzere; belgelendirme, arşivleme ve bilgi depolama prosedürleri oluşturulmalıdır. Belgelendirme; alınan kararların, meydana gelen olay ve eylemlerin, gerçekleştirilen işlemlerin yazılı kanıtının oluşturulmasıdır. Belgelendirme tam, doğru ve zamanında olmalıdır. Belgelendirme prosedürleri; kimin, neyi, nasıl ve ne zaman yaptığını ve sonuç olarak ortaya çıkan belgenin/bilginin çeşidini ve amacını belirterek kurumdaki her belgenin, eylemin ve sürecin takip edilmesini sağlamalıdır.

**Kaynak:** (BÜMKO, 2014:62-65)

### 2.3.4 BİLGİ VE İLETİŞİM

İç kontrolün unsurlarından dördüncüsü, bilgi ve iletişimdir. Kamu iç kontrol standartlarına göre bilgi ve iletişim, “*gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini*” kapsar.

Bilgi ve iletişim, kurumsal faaliyet alanlarına ilişkin bilgilerin üretilmesine ve üretilen bilgilerin çeşitli iletişim araçları (yatay ve dikey iletişim kanalları, raporlama vb.) yardımıyla ilgililere iletilmesine yönelik yapılan tüm faaliyetleri ifade etmektedir. Kurum genelinde bilgi akışını düzenleyerek kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma yolunda bir araç olarak görülen iç kontrol sisteminin işlerliği ve uygulanma kabiliyetinin artmasında önemli bir role sahiptir (BÜMKO, 2014:75). Bilgi ve iletişim, yönetimin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyduğu bilginin elde edilmesi, kullanılabilir hale getirilmesi ve ilgililere ulaştırılmasının teminini sağlamak üzere oluşturulmuş süreçlerdir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve bunların kontrolü için etkili bilgi ve iletişim sistemleri son derece önemlidir. Bilgi ve iletişim bileşeni, aynı zamanda iç kontrolün diğer unsurları arasındaki ilişkiyi ve etkileşimi sağlamakta ve bu özelliği nedeniyle iç kontrol sistemi açısından özel bir fonksiyon ihtiva etmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:93). Bilgi ve iletişim sistemlerinin bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişim paralelinde etkinliklerini sürdürebilmeleri için geliştirilmeleri gerekmektedir (Toroslu, 2014:73).

Kamu İç Kontrol Standartlarında bilgi ve iletişim unsuru, 4 standart ve bu standartlar için gerekli 20 genel şart olarak düzenlenmiştir. Söz konusu standartlar şunlardır:

**Standart 13.** Bilgi ve iletişim

**Standart 14.** Raporlama

**Standart 15.** Kayıt ve dosyalama sistemi

**Standart 16.** Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

### 2.3.4.1 Bilgi ve İletişim (Standart 13)

Bu standartta; kurumların, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumlarda yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olması, yöneticiler ve personelin görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmesi, bilgilerin doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olması, yöneticiler ve ilgili personelin, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi, yönetim bilgi sisteminin yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanması, yöneticilerin kurumun misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmesi, kurumun yatay ve dikey iletişim sisteminin personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamasıdır.

Bilgi, kurumsal süreçlerde üretilen her türlü bilgi, belge, kayıt ve dokümanı ifade etmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014:93). İç kontrol sisteminin etkinliği ve kurumun hedeflerine ulaşılabilmesi için kurumun her kademesinde bilgiye ihtiyaç duyulur (Akyel, 2010:88; Saltık, 2007: 62). İç kontrol, mali bilgilerin yanı sıra mali olmayan bilgilerin de elde edilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, kullanımı ve raporlanmasını içermektedir (Toroslu 2014:76). Ayrıca kaydedilen bu bilgiler, yönetim ile ona ihtiyaç duyan diğer kişilere sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir formatta ve zaman dilimi içerisinde iletilmelidir (Arcagök, 2006:139). Örneğin; finansal tablolar, hem işletme içine hem de işletme dışına yönelik en önemli bilgileri oluşturur (Özbek, 2012:439).

Kamu kurumlarında kullanılan bilginin *zamanlı* (doğru zamanda, ilgili personel tarafından elde edilmesi ve iletilmesi), *ilgili* (her bir faaliyet, iş veya eylemin kendisini ilgilendirmesi), *erişilebilir* (gerekli olduğu anda ve gelecekte ihtiyaç duyan kişiler tarafından erişilebilir olması), *anlaşılabilir* (tanımlanan bilgi, kurumun tüm kademelerinde yer alan kullanıcılar için aynı anlamı ifade etmesi ve dış paydaşlarla paylaşılan bilginin, kullanıcılar için açık ve anlamlı olması), *kullanılabilir* (mevcut bilgi, elde edilme amacına uygun olarak kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılaması), *tam* (bilginin içeriği ve şekli, etkin ve etkili kullanımı

sağlayacak şekilde eksiksiz olması), *doğru* (ilgili olduğu amaç, hedef ve faaliyetlere ilişkin hususları tam ve gerçek olarak yansıtabilmesi) ve *güncel* olması gerekmektedir (Akyel, 2010: 88; BÜMKO, 2014: 78) Coso Raporu, bilginin niteliği üzerinde de önemle durulması gerektiğini vurgulamaktadır. Yönetime sunulan bilginin niteliği, yönetimde uygun karar verme ve işletmelerin eylemlerin kontrol etme kabiliyetlerini doğrudan etkileyecektir (Coso Report,1992). Bu sebeple, faaliyet alanlarındaki süreçlere ilişkin bilgi transferini gerçekleştiren bilgi sistemlerinin varlığı iç kontrol sistemi için son derece önemlidir (Eralp ve Bozbaş, 2014:96).

Bilgi ve iletişim, yalnızca bilginin üretilme ve transferi aşamalarını değil aynı zamanda üretilen bu bilgi, belge ve dokümanların kaydedilme, dosyalanma, arşivlenme ve muhafaza edilme faaliyetlerini de kapsamaktadır. Kamu iç Kontrol Rehberinde; bilgi ihtiyacının planlanması, bilginin kurum içi veya dışı kaynaklardan elde edilmesi, tasnif edilmesi, depolanması, yorumlanmak üzere ilgili yerlere doğru zamanda gönderilmesi ile güncellenmek üzere gözden geçirilmesi ve imha edilmesi süreci bilgi yönetimi olarak tanımlanmıştır.

Bilginin elde edilmesi, uygunluğu ve muhafazası kadar bu bilgilerin kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşılması noktasında faydalı olabilmesi ve iç kontrol sisteminde işlerliğin sağlanabilmesi açısından uygun iletişim kanalları aracılığıyla ilgililere iletilmesi de iç kontrol sisteminin önemli unsurlarından biridir. İyi işleyen bir iç kontrol sistemi, personelin görev ve sorumluluklara ilişkin prosedürleri bilmelerini ve üretilen bilgilerin ilgililere ulaşmasına imkan verecek etkin iletişim kanallarının varlığını gerektirir (Yurtsever, 2009:49). *İletişim*, bilginin gerek idare içinde yatay ve dikey olarak gerekse idare dışında uygun mekanizmalarla ilgili kişi, idare ve mercilere iletilmesini ve dönüşümüne ilişkin yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. İletişim, kişiler, birimler ve/veya idareler arasında, amaç ve hedefler çerçevesinde hizmet sunumu, kararları destekleme ve paylaşma, faaliyetleri yürütme ve koordine etme gibi amaçlarla yapılan bilgi paylaşımı ya da değişimdir. Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde yönetime geri bildirim sağlayarak karar alınmasında kilit bir role sahiptir. İletişim; kurum içi, kurum dışı, sözlü, yazılı veya elektronik olabilir. İdarede, hedeflerin gerçekleştirilmesi ve bunlara ilişkin risklerin yönetilmesi için her seviyede bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Kurum içi iletişim kapsamında bilgiler, bunlara ihtiyaç duyan yönetici ve/veya personele, sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ve farklı birimlerin karar ve faaliyetleri arasında koordinasyon sağlanabilmesi için uygun şekilde ve zamanda iletilmelidir (BÜMKO, 2014: 86-87). İletişim iki yönlüdür. Tersine iletişimin de işlemesi için yönetimin bu kanalları

açık tutması ve problemleri başlangıç aşamasında çözme eğiliminde olması gerekir (Doyrangöl, 2001: 55). Kurum yönetimi kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyar (Akyel, 2010: 88).

İdareler tarafından yöneticilerin, çalışanların ve kamuoyunun ihtiyaç duyabileceği bilgiye karşı etkili biçimde yönetilen ve iyi koordine edilmiş bir iletişim sisteminin kurulması amaçlanmalıdır. Bilgi iletişim sistemleri gerektiği gibi işlemediği takdirde yöneticiler ve personel, zamanında ve doğru karar alamama, bunları uygulayamama ve nihayetinde hedeflere istenildiği şekilde ulaşamama gibi riskler ile karşı karşıya kalabilirler.

Kurumun amaçları, planları, kontrol alanı, riskleri gibi bilgiler belirli aralıklarla ve belirli bir şekilde duyurulmalı ve üst yönetim ile personel arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır (Saltık, 2007: 62).

COSO İç Kontrol Modeli ağırlıklı olarak bilginin üretilmesinde ve raporlanmasında bilgi teknolojilerinin kullanılmasına ağırlık vermektedir. Bilgi, işletim sistemleri aracılığıyla tanımlanmakta, elde edilmekte, işlenmekte ve raporlanmaktadır. Bilgi teknolojileri sistemleri genelde operasyonel süreçlere dahil edilir ve karar alma ile stratejilerin geliştirilmesinde kullanılır (Özbek, 2012:439) .

Coso Raporu, daha önceleri iç kontrolün temel unsurları içerisinde sayılan *muhasabe bilgi sistemi* unsurunu *bilgi sistemleri* şeklinde düzenlemiştir. Böylece finansal veya finansal olmayan, iç veya dış kaynaklı ayırımı yapılmaksızın her türlü bilginin işletme amaçlarına ulaşmadaki önemi vurgulanmıştır. İşletmeler tüm örgüt düzeylerindeki faaliyetlerini belirlenmiş operasyonel, finansal ve uygunluk amaçları doğrultusunda yürütebilmek ve kontrol edebilmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerdeki bilgi akışının kaynağı kuşkusuz bilgi sistemleridir. Günümüzdeki modern örgütlerde çok gelişmiş formal olarak düzenlenmiş bilgisayar destekli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle finansal bilgilerin üretilmesinde ve muhasabe sistemlerinin geliştirilmesindeki bilgisayar teknolojileri önemli yenilikler ve imkânlar sağlamaktadır. (Yılcı, 2015:115,118).

Yönetim Bilgi Sistemleri (YBS), yöneticilerin karar verebilmeleri için ihtiyaç duydukları stratejik bilginin talep edildiği şekilde sunulmasını sağlayan bilgisayar destekli (yazılım ve donanımdan oluşan) sistemlerdir. YBS, doğru ve eksiksiz bilginin doğru kişilere,

uygun biçimde (form, rapor, tablo, grafik v.s.) ulaştırılmasını hedefler. Bu kapsamda kurumun, mali verilerini, personele ilişkin bilgileri, taşınır/taşınmaz varlıklarına ilişkin bilgileri, performans bilgilerini, kurumsal evrak arşivindeki bilgileri vb. karşılaştırarak değerlendirir. Bazı idarelerde dağınık halde bilgi sistemleri mevcuttur; ancak, bu yapıların varlığı söz konusu idarelerde YBS olduğu anlamına gelmemektedir. YBS, verinin merkezi bir bilgisayar sistemine girilmesi yoluyla, yöneticilerin kurumun tümünü kapsayan bilgiye ulaşmasını sağlar (BÜMKO, 2014:85). İhtiyaç duyulan bilgilerin doğru formlarda elde edilmesini ve uygun zaman aralığında en az maliyetle karar vericilere ve diğer tüm ilgililere ulaştırılmasını sağlayan yönetim bilgi sistemlerinin varlığı ve işlerliği iç kontrol sisteminin başarısı açısından kritik öneme sahiptir. Üretilen bilginin kalitesi ve uygun zamanlı olarak karar alma süreçlerine ulaştırılması kurum yönetiminin doğru ve yerinde kararlar alabilme kabiliyetini doğrudan etkileyecektir. Bu yönüyle bilgi ve iletişim bileşeni; kurumların bilgi yönetim sistemleri ve yatay ve dikey iletişim araçları ile bilgilerin kaydedilme ve saklanma süreçlerini kapsamaktadır (Eralp ve Bozbaş, 2014:93).

Bilgi kâğıt üzerinde yazılı olabileceği gibi elektronik ortamda saklanabilen ve kişiler arasında sözlü olarak ifade edilebilen bir yapıda da olabilir. Hangi formda olursa olsun, bilgi mutlaka uygun bir şekilde kaydedilmeli, korunmalı, kâğıt veya elektronik ortamda yedeklenmelidir. Bilgi güvenliği, idare içindeki değerli bilgi varlıklarının kaybedilmesi, yanlış kullanılması ve zarar görmesini önlemeyi ifade eder. Bilgi güvenliğinin amacı; bilgi bütünlüğünün korunması, gizliliğin korunması (yetkisiz erişimin engellenmesi) ve kullanılabilirliğin ve sistemin devamlılığının sağlanmasıdır. Bilgi güvenliği yönetim sistemi, kurumun sahip olduğu hassas ve korunması gerekli bilgilerin uygun şekilde yönetilebilmesi amacıyla benimsenen sistematik bir yaklaşımdır. Bu sistemin temel amacı, idare tarafından hassas ve kritik olan bilgilerin korunması, saklanması ve ihtiyaç anında kullanılabilir olmasıdır. İdarenin bilgi ve sistem güvenliğinin sağlanması için gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi konusunda tüm personelin sorumluluğu bulunmakla birlikte, bu alanda gerekli düzenlemelerin yapılması ve politikaların belirlenmesinden, gerektiğinde ilgili birimlerle işbirliği yapmak suretiyle kurumun/harcama birimlerinin bilgi işlem birimleri görevlidir. Temel güvenlik prensipleri; gizlilik, bütünlük, kullanılabilirlik, sorumluluk ve erişim denetimidir (BÜMKO, 2014:84).



#### **2.3.4.2 Raporlama (Standart 14)**

Bu standartta; kurumun amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kurumların her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklaması, faaliyet sonuçları ve değerlendirmeleri idare faaliyet raporunda gösterilmesi ve duyurulması, faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağının yazılı olarak belirlenmesi, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmesidir.

Etkili bir iç kontrol sistemini kurabilmek ve özellikle izleme faaliyetlerini kolaylaştırmak açısından raporlama önemli bir araçtır. Yöneticiler karar verirken kendilerine sunulan raporları dikkate alır. Bu bağlamda, doğru, kısa ve öz raporlar yöneticilerin işini kolaylaştıracaktır. Diğer yandan, iletişim ve raporlama, risk yönetimi ve izlemenin önemli bir unsurudur. İdareler, politikaları, programları, faaliyet ve projelerine ilişkin mali ve mali olmayan bilgileri ve sonuçları yazılı veya sözlü olarak ilgili kişi ve mercilere, belirli zamanlarda bildirmelidir. Bu kapsamda, idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmelidir. Ayrıca, her idare, dış raporlama mekanizmalarını da dikkate almalıdır (BÜMKO, 2014:89-90).

Mali raporlama, faaliyet raporları ve kesin hesabın çıkarılması ile bütçe uygulama sonuçlarının ve muhasebe işlemlerin ilgililer tarafından değerlendirilebilmesine imkan sağlamakta ve denetim için altyapı oluşturulmaktadır.

#### **2.3.4.3 Kayıt ve Dosyalama Sistemi (Standart 15)**

Bu standartta; kurumların, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; kayıt ve dosyalama sisteminin elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamaması, kapsamlı ve güncel olması, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olması, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması, belirlenmiş standartlara uygun olması, gelen ve giden

evrakın zamanında kaydedilmesi, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılması ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmesi, kurumun iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmasıdır.

Güçlü bir bilgi ve iletişim sisteminin kurulabilmesi için, elektronik ortamdakiler dâhil gelen ve giden her türlü evrak ile iç haberleşmenin, iş ve işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, dosyalanması ve arşivlenmesi ile bu hizmetlerin kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olması gerekmektedir. Bu dokümanlara ihtiyaç duyulduğunda kolayca ulaşılabilmelidir. Kayıt işlemi; başlangıç ve onay aşamaları ile birlikte, iş ve işlemlerin bütün süreçlerini kapsayacak şekilde, nihai tasnife kadar sürdürülmelidir. Bu husus, bütün dokümanların düzenli olarak güncellenmesi için de geçerlidir<sup>26</sup>. Hangi ortamdan alındığına bakılmaksızın (kâğıt, faks, e-posta veya elektronik ortam gibi) tüm belgeler, resmi bir dosyaya veya elektronik ortama, uygun bir kayıt planı çerçevesinde kaydedilmeli ve korunmalıdır. Bu prosedürler çalışanlara yazılı olarak duyurulmalıdır. Arşiv hizmetleri; kurumların ve kişilerin ellerinde bulunan ve ileride arşiv malzemesi haline gelecek malzemenin tespit edilmesi, herhangi bir nedenle bunların kayba uğramaması, gerekli şartlar altında korunmalarının temini ve millî menfaatlere uygun olarak değerlendirilmelerini, korunmasına gerek görülmeyen malzemenin ayıklama ve imhasını içerir<sup>27</sup>(BÜMKO, 2014:81-82).

<sup>26</sup> Kamu kurumlarınınca, elektronik ortamda veya evrak düzeninde oluşturulan belgelerin dosyalanmasında 25.03.2005 tarihli ve 25766 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Standart Dosya Planı konulu 2005/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi esas alınmalıdır. Elektronik belgelerin kayıt altına alınması, kullanılması ve arşivlenmesi konularında çalışma yapma görevi, Başbakanlığın 16.07.2008 tarihli ve 26938 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Elektronik Belge Standartları başlıklı 2008/16 sayılı Genelgesine göre; E-Dönüşüm İcra Kurulu'nun 9.9.2004 tarihli ve 7 numaralı Kararı ile Devlet Arşivleri Genel Müdürlüğü'ne verilmiş ve TSE 13298 no'lu standardın yayımlanması sağlanmıştır. Hazırlanan bu standart, kamu kurumlarının kullanacakları elektronik belge yönetim sistemleri için temel bir kaynak teşkil etmektedir. İdareler tarafından oluşturulacak elektronik belge yönetim sistemlerinde TSE 13298 no'lu standarda göre işlem yapılması, ayrıca üretilmiş olan elektronik belgenin kurumlar arası paylaşımı [www.devletarsivleri.gov.tr](http://www.devletarsivleri.gov.tr) internet adresinde belirlenen kurumlar arası elektronik belge paylaşım hizmeti kriterlerine göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

<sup>27</sup> Arşiv hizmetlerine ilişkin usul ve esaslar 16.05.1988 tarihli ve 19816 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Devlet Arşiv Hizmetleri Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir. Bu Yönetmeliğe göre idareler, bilgi ve belgelerinin hırsızlığa, yangın, sel baskını vb. afetlere karşı yeterince korunmasını sağlayıcı tedbirleri almalı, gizli belgeler için nasıl bir süreç izleneceğine ilişkin kuralları belirlemeli, belgelerin gelecekte de okunabilir kalması için gerekli önlemleri almalı, yönetim ve personeli, bilgi ve belgelerin uygun saklama süreleri hakkında bilgilendirmelidir.

#### 2.3.4.4 Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi (Standart 16)

Bu standartta; kurumların, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturması gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmesi ve duyurulması, bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmaması ve yöneticilerin bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmasıdır.

Kamu iç kontrol rehberine göre *usulsüzlük*, mevcut kuralların ihlaline neden olan fiil veya ihmali; *yolsuzluk* ise idare personelinin veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak, adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla mevcut kurallara uygun olmayan davranışlarda bulunmalarını ifade eder. *İhbar*, idare içerisindeki, yasa-dışı ve etik değerlere uygun olmayan davranış ve eylemlerin idareye ve idare dışındaki üçüncü şahıslara veya kurumlara zarar vermemesi için bilgi sahibi kişiler (çalışanlar veya paydaşlar) tarafından ilgili birimlere veya kişilere bildirilmesidir. Bu kapsamda idareler, usulsüzlük, yolsuzluk ve hataların kendilerine bildirilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin olarak yöntemler belirlemeli ve bunları duyurmalıdır.

Hesap verebilirliğin ve şeffaflığın önemli unsurlarından biri de çalışanların ve paydaşların etkili bir biçimde endişelerini dile getirmelerine imkân tanıyacak bir mekanizmanın bulunmasıdır. Türk Ceza Kanununun 279. maddesinde, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisinin suç işlemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Kamu kurumlarında ihbar ve şikâyet üç temel hususu kapsayabilir (BÜMKO, 2014:90):

- Etik değerlerin ihlaline yönelik ihbar ve şikâyet
- Usulsüzlük ve yolsuzluğa yönelik ihbar ve şikâyet
- Devlet memurlarının amirleri veya kurumları tarafından kendilerine uygulanan idari eylem ve işlemlerden dolayı şikâyet.

### 2.3.5 İZLEME

İç kontrolün beşinci ve son unsuru izlemedir. Kamu iç kontrol standartlarına göre izleme unsuru, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar. İzleme; iç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesidir (Pehlivanlı, 2014: S.37).

İzleme; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının, iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir. İzleme, diğer dört unsurda ortaya çıkan iç kontrol tablosunun sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesi demektir (Yılancı, 2015:123). Bu fonksiyon kurumun misyonu doğrultusunda, iç kontrolün tanımında belirtilen fonksiyonları yerine getirip getirmediğinin araştırılmasını kapsar (Özeren, 2006: 35). İzleme ile kurumun faaliyetlerinin misyon doğrultusunda, hedeflerle uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği, risk yönetimi esasları çerçevesinde gerekli kontrollerin öngörülüp öngörülmediği, söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı, iletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi hususlar tespit edilip değerlendirilmektedir. Bu nedenle izleme, iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim halinde işleyen bir süreçtir.

İç kontrol, organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesini sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir (Özeren, 2004: 3). İzleme; iç kontrol sisteminin, beklendiği şekilde işleyişinin ve koşullardaki değişikliklere uyum göstermesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilir ve yönetime kontrol faaliyetleri sorunlarının düzeltilmesi ve istenmeyen bir olay meydana gelmeden önce riski kontrol etme şansı verir. İç kontrol sisteminin belirli dönemlerde değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin tespit edilerek uygulamaya dâhil edilmesi sistemin etkinliğinin sağlanması açısından son derece önemlidir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda sistemin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol bileşenleri özelinde incelenmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarının tespit edilerek düzeltici önlemlerin belirlenmesini kapsayan bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin başlangıçta tasarlandığı gibi çalışıp çalışmadığının takibi ve değerlendirilmesi üst yönetimin sorumluluğundadır. İç kontrol sistemi özellikle üst yöneticiler tarafından izlenmeli, gözden geçirilmeli, değerlendirilmeli ve aksayan yönlerle ilişkin gerekli önlemler alınmalıdır. Bu çerçevede, izleme fonksiyonunun yerine getirilmesine ilişkin faaliyetlerin yürütülmesinde; üst yönetimin, SGB'lerin ve iç denetim birimlerinin, iç kontrol içerisindeki diğer aktörlere nazaran daha fazla sorumluluk sahibi olduğu söylenebilir (Eralp ve Bozbaş, 2014:95-96). Her idare iç kontrol sistemini belirli aralıklarla değerlendirmek durumundadır. Değerlendirme yılda en az bir kez yapılır. İç kontrol sistemi içerisindeki aksayan yönlerin tespiti ve sistemin değişen ihtiyaçlara cevap verebilme kabiliyeti, izleme faaliyetleri sırasında değerlendirilmesi ve yönetime raporlanması gereken hususlardır. İç kontrol sistem ve mekanizmaları değişmez kurallar olmayıp, güncel ihtiyaçlar doğrultusunda her zaman güncellenebilmelidir (Arcagök, 2006:143).

Kamu İç Kontrol Standartlarında izleme unsuru, 2 standart ve bu standartlar için gerekli toplam 7 genel şart olarak düzenlenmiştir. Söz konusu standartlar şunlardır:

**Standart 17.** İç Kontrolün Değerlendirilmesi

**Standart 18.** İç Denetim

### ***2.3.5.1 İç Kontrolün Değerlendirilmesi (Standart 17)***

Bu standartta; kurumların iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmeleri gerekliliği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; iç kontrol sisteminin sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmesi, eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmesi, iç kontrolün değerlendirilmesinde kurumun birimlerinin katılımının sağlanması, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya kurumların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınması, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmasıdır.

İç kontrol sisteminin izlenmesi; sürekli izleme ve özel değerlendirmeler yoluyla gerçekleştirilir:

*Sürekli izleme (Gözetim/Devam eden izleme eylemleri);* idare faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, devamlı olarak faaliyetleri yürüten personel ve onları hiyerarşik olarak kontrol etmekle görevli yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Sürekli izleme; düzenli yönetim ve gözetim faaliyetlerini, karşılaştırmaları ve personelin görevlerini yürütürken almış olduğu diğer önlemleri kapsamaktadır. Sürekli izleme faaliyetleri ile sorunlar daha çabuk tespit edilip kontrol aksaklıkları için zamanında gerekli önlemler alınabildiğinden kurumların esas olarak sürekli izleme faaliyetlerine ağırlık vermeleri önerilmektedir (BÜMKO, 2014:101). Sürekli izleme (gözetim) faaliyetleri kurumun temel faaliyetleri içinde gömülüdür ve normal, sürekli tekrarlanan faaliyetleri sırasında yapılır (Özeren, 2006: 35).

İç kontrol sisteminin izlenmesinde katılımcılık esastır. İzlemede; soru formları, iç ve dış denetim raporları, kişi ve/veya kurumların talep ve şikâyetleri, bütçe bilgileri, ön mali kontrole ilişkin veriler ile birim yöneticilerinin görüşlerinden yararlanılmaktadır (BÜMKO, 2014:98). Sürekli izleme eylemleri rutin yönetim ve gözetim eylemleri, karşılaştırmalar, mutabakatlar ve diğer rutin eylemlerdir. Aşağıda sürekli izleme faaliyetlerine ilişkin bazı örneklerle yer verilmiştir (Yıllancı, 2015:124):

- Mali raporların ve faaliyet raporlarının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi
- Kurum varlıklarının sayılması ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılarak tutarsızlıkların araştırılması
- Üçüncü şahıslardan gelen şikâyet ve iddiaların araştırılması
- Çalışanların görüşlerinin alınması ve değerlendirilmesi
- Çalışanların etik kurallara uyumunun izlenmesi
- Periyodik değerlendirme toplantıları yapılması
- Stratejik plan ve performans programında yer alan hedeflerin gerçekleşmelerine ilişkin periyodik raporların değerlendirilmesi
- Ön mali kontrol sonucu uygun görülmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen mali işlemlere ilişkin aylık raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmesi
- Kurum dışı kaynakların, kurum içi işlemleri doğrulaması ya da sorunları açığa çıkarması. Örneğin, mükellefin vergi borcunu ödemekle gelir idaresinin tahakkuk kayıtlarını doğrulamış olması
- İç ve dış denetçilerin iç kontrol sisteminin geliştirilmesine ilişkin tavsiyelerinin yerine getirilmesi

Bunların dışında eğitim seminerleri, planlı toplantılar veya benzeri çabalar kontrollerin etkinliği konusunda yönetime önemli geribildirim sağlar. Ayrıca personele işletmenin etik kurallarıyla ilgili, onlara uyup uymadıkları ve algılayışları konusundaki durumu tespit etmek amacıyla dönemsel olarak sorular sorulabilir. Bunları yönetim veya iç deneticiler yapabilir.

*Özel değerlendirmeler (bağımsız değerlendirmeler/incelemeler)* ise belirli bir zamanda, kontrollerin etkinliğine doğrudan odaklanarak yapılır ve belirlenen risklere ve sürekli gözetim faaliyetlerinin etkinliğine göre planlanır (Özeren, 2006: 35). Özel değerlendirme faaliyetleri; öz değerlendirme çalışmaları yapılması, soru formlarının/anketlerin kullanılması ve çalışma grubu oluşturulması şeklinde gerçekleştirilebilir. Ayrıca idareler, bağımsız dış değerlendirme kuruluşlarından da iç kontrol sisteminin değerlendirmesini isteyebilir (BÜMKO, 2014:102).

İç Kontrol sisteminin beşinci unsuru olan izleme faaliyetleri (devam eden izleme eylemleri ve ayrı değerlendirmeler) sırasında elde edilen iç kontrol zayıflıklarının raporlanması gerekir. COSO Raporu, bir teşebbüsün amaçlarına ulaşmasını etkileyebilecek tüm iç kontrol zayıflıklarının raporlanması gerektiğini vurgulamaktadır (Yılancı, 2015:126). İç kontrol sistemi değerlendirme raporunda, iyileştirmeye açık alanlar olarak tespit edilen hususlarla ilgili olarak alınması gereken önlemler, yapılması gereken faaliyet ve düzenlemeler yönetim sorumluluğu çerçevesinde belirlenmelidir. Alınması gereken önlemler, yapılması gereken faaliyet ve düzenlemeler, bir eylem planı çerçevesinde ve belirli bir zaman sürecine bağlanarak uygulanmalıdır (BÜMKO, 2014:104).

İç kontrol sistemini izleme yollarından birisi de kontrol öz değerlendirme yaklaşımıdır, idarelere, hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda yardımcı olan ve daha çok iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik bir dizi faaliyeti kapsayan bir metodoloji olarak kontrol öz değerlendirme, iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edildiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Öz değerlendirme çalışmaları, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin yanı sıra yönetici ve çalışanların idare hedeflerine ulaşılmasında iç kontrolün önemi konusunda da bilinçlendirilmesine katkı sağlar (BÜMKO, 2014:102). Bu değerlendirme yöntemi daha çok iç denetim birimi tarafından bir ekip çalışması veya grup toplantıları aracılığıyla yapılmaktadır. Kontrol öz değerlendirmenin amacı; işletmenin hedeflerine ulaşma olasılığını, bu alanda sorumluluğu olan çalışanların bilgisinden faydalanarak tespit etmek ve değerlendirmektir (Keskin aktaran Eralp ve Bozbaş, 2014:95).

İç Kontrol sistemleri genellikle, bir devamlılık esasına göre kendi kendine izleme faaliyetleri yapabilecek şekilde yapılandırılabilir. Eğer bu tür izleme eylemleri etkin ve yoğun biçimde düzenlenebilir ise, bağımsız incelemelere daha az ihtiyaç duyulacaktır. Çünkü devam eden izleme faaliyetleri, teşebbüsün tekrar eden faaliyetlerinin içerisine yerleştirilmiş biçimde yerine getirilirler. Onlar faaliyetlerle eş zamanlı olmaları ve hemen reaksiyon verecek biçimde planlanmaları nedeniyle bağımsız değerlendirmelerle yerine getirilen prosedürden daha etkilidir (Coso Report, 1992). Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler.

### **2.3.5.2 İç denetim (Standart 18)**

Bu standartta; kurumların fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamaları gerektiği belirtilmektedir.

Bu standart için gerekli genel şartlar; iç denetim faaliyetinin İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi, iç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanması, uygulanması ve izlenmesidir.

İzleme unsurunda kuşkusuz iç denetim çok önemli bir role sahiptir. Çünkü iç denetçiler, oluşturulmuş iç kontrol prosedürlerinin uygunluğunu ve uygulanışını belirlemek için incelemeler yapan kişilerdir. COSO Raporunda, bu konuyu vurgulanarak, iç kontrol değerlendirmelerinin denetçileri rutin görevlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu ifadesine yer verilmiştir (Yılancı, 2015:123).

Ayrıca kurumda yürütülmüş olan iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanması için iç denetim sonucunda kurum tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi de gerekmektedir.



## 2.4 DIŞ DENETİM KAPSAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 2.4.1 Dış Denetim Kavramı

5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununun 68. maddesine göre dış denetim; “*Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan denetim*”dir. Sayıştaylar, parlamentoların bütçe hakkının bekçileridir. Yasama organının hükümete verdiği gelir toplama ve harcama yapma izninin yasalar çerçevesinde ve yerinde kullanılıp kullanılmadığı bu kurumlarca denetlenmekte (Bayar, 2005:63) ve denetim sonuçları ise denetlenen kurumun meclislerine raporlanmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda Sayıştay denetiminin, bütçe hakkının gereği olarak kamu kurumlarının faaliyet sonuçları hakkında TBMM’ne ve kamuoyuna doğru, güvenilir, yeterli ve zamanlı bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu kurumlarının performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaőtirilmesi amacıyla gerçekteőtirileceđi ifade edilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay denetimi, kamu kurumlarının etkili, ekonomik, verimli çalışmasına katkı sağlanması ve hukuka uygunluğun temin edilmesine yönelik olarak kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına iliőklin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu kurumlarının mali rapor ve tablolarına dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekteőtirilmektedir. Ayrıca Sayıştay, denetimleri sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı bir takım uygulamalar da saptanmaktadır.<sup>28</sup> Denetim, Sayıştay denetçileri tarafından gerçekteőtirilmekte, hükme bağlama ise denetçilerin gerçekteőtirdikleri denetim üzerine düzenledikleri raporlar esas alınarak Sayıştay dairelerince yapılmaktadır.

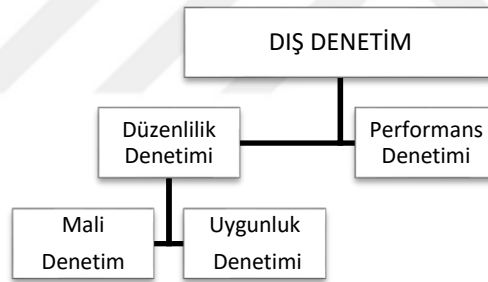
Zaman zaman dış denetim yerine bağımsız denetim kavramı da kullanılmaktadır.

<sup>28</sup>Sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılama yoluyla Sayıştay tarafından hükme bağlanması, Sayıştay’a farklı bir fonksiyon daha yüklemektedir. Bu yönüyle Sayıştaylar, bir denetim kurumu olma yanında bir de hesap mahkemesi kimliği de kazanmaktadır. Sayıştay’ın hesap yargısı, denetimin devamı olan bir faaliyettir. Sayıştay denetim faaliyetlerini TBMM adına yürütmekte iken yargılama faaliyetlerinde ise bağımsızdır.

Bağımsız denetim alanında düzenleyici ve denetleyici kurum olan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetim, “*finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” olarak tanımlanmıştır. Dış denetim, pek çok açıdan bağımsız denetime benzemesine rağmen kapsam olarak finansal tabloların denetimine odaklanan bağımsız denetimden daha geniş kapsamlı bir denetimdir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 36. maddesine göre Sayıştay denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetimini; düzenlilik denetimi ise mali denetim ve uygunluk denetimini kapsamaktadır. Sayıştay’ın denetim türleri Şekil 7’de gösterilmiştir.

**Şekil 7:** Sayıştay’ın Denetim Türleri



Söz konusu Kanunda(m.2,36);

- **Uygunluk denetimi:** “*Kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim*”
- **Mali denetim:** “*Kamu kurumlarının hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim*”
- **Performans denetimi:** “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” olarak tanımlanmıştır.

2010 yılı sonu itibariyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte Sayıştay denetimin niteliği 5018 sayılı kanunda öngörülen mali yönetim anlayışı ve uluslararası denetim yaklaşımlarına paralel olarak değişmiştir. Yeni Kanunla birlikte kurumların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, Sayıştay denetimi kapsamına alınmış ve bu doğrultuda Sayıştay tarafından, yeni denetim yaklaşımıyla kamu kurumlarında denetim faaliyetleri gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Sayıştay tarafından yapılan mali denetimlerin içeriğinin, *“Kamu kurumlarının mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi”* hükmüne göre doğrudan idarelerdeki iç kontrol sistemlerinin kendisi olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, kurumsal amaç ve hedefler belirlenmesi, bu amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılması muhtemel risklerin tespiti ile amaç/hedeflere ulaşılma düzeyinin ölçülmesi ve raporlanması faaliyetleri, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan uygulamalar olduğu için Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimlerinin dolaylı da olsa yine de idarelerdeki iç kontrol sistemini hedef aldığını söylemek yanlış olmayacaktır (Eralp ve Bozbaş, 2014: 137).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri aşağıdaki özelliklere sahiptir (Sayıştay;2014:5);

- *“Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dâhil olmak üzere kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar.*
- *İlgili kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi, mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesini içerir.*
- *İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını değerlendirir.*
- *Denetim sonuçlarının raporlanmasına imkân sağlar.*
- *Mali denetim ve uygunluk denetimi cari yıl esaslı ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülür. Gerektiğinde denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesine de imkân sağlar.*
- *Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yürütülür.*

- *Ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce yürütülür.*
- *Risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülür.”*

Dış denetim kapsamında yapılan düzenlilik denetimleri sonucunda Sayıştay denetçileri tarafından Sayıştay Kanununa göre *Denetim Raporu* (Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan rapor) ve *Yargılamaya Esas Rapor* (Sayıştay dairelerince yapılacak yargılamaya esas olmak üzere denetçiler tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin hazırlanan rapor) düzenlenmektedir.

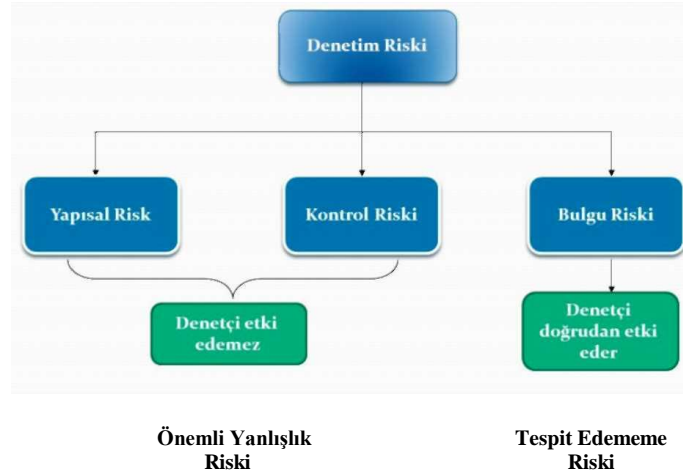
*Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu* ise 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 38. maddesi hükmü gereğince kamu kurumlarının denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur (Sayıştay;2016:2).

#### **2.4.2 Denetimde Karşılaşılan Riskler ve İç Kontrol Sistemi**

Denetim sürecinde riskler<sup>29</sup> önemli bir yer tutmaktadır. Denetim stratejisinin geliştirilmesinde risk alanları ve bunların önemlilik düzeyleri dikkate alınması gerekmektedir (Kaval, 2008:109). Bu riskler yeterli derecede saptanamazsa denetimden elde edilen verilerin güvenilirliği tam olmayacaktır. Bu nedenle denetim riski ve denetim riskinin bileşenlerinin incelenmesi yararlı olacaktır. Denetim riski bileşenlerine Şekil 8’de yer verilmiştir.

<sup>29</sup>*Risk*: Kamu kurumlarının kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olayları, (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 4)

**Şekil 8: Denetim Riski Bileşenleri**



**Kaynak:** (Kiracı, 2016:41'dan üretilmiştir.)

“Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” isimli Bağımsız Denetim Standardında (BDS 200) denetim riski, “finansal tabloların önemli bir yanlışlık<sup>30</sup> içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riski” olarak tanımlanmış ve denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile “tespit edememe” riskinin bir fonksiyonu olduğu belirtilmiştir. Önemli yanlışlık riski ise “finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir ve bu risk yapısal risk ve kontrol riski olmak üzere iki bileşenden oluşur (BDS 200).

*Yapısal risk*<sup>31</sup> (doğal, asıl risk), iç kontrol sisteminin yokluğu varsayımıyla belli yapısal ve çevresel sebeplerle denetim görüşünün yanlışlıklardan etkilenme olasılığıdır. Denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesiyle ortadan kaldıramayacağı veya değiştiremeyeceği risk unsurlarından biridir, tamamen denetlenen kurumdaki mevcut durumdan etkilenir. Denetçiler bu riskin önemini/düzeyini belirlemeye çalışırlar. Yapısal risk her hesap için aynı düzeyde kabul edilmemektedir. Kurumun yapısı, yönetimin dürüstlüğü, önceki denetim çalışmalarının sonuçları, denetimin ilk olması, ilgili taraflar, olağanüstü

<sup>30</sup> BDS 200’de Yanlışlık: Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir. Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır.

<sup>31</sup> Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur (BDS 200;p13).

işlemler, kurumda süregelen sorunlar, personeldeki sürekli değişim, teknolojik gelişmeler, hesap kalemlerinin büyüklüğü ve diğer hesaplarla ilişkisi, farklı muhasebe yöntemlerinin uygulanabilme olasılığı, sayısallaştırma ve hesaplamalarda karmaşıklıklar veya zorluklar ile varlıkların kolayca kayba uğratılma durumu yapısal riski etkileyebilecek faktörlerdendir (Kiracı, 2016:42-44).

*Kontrol riski*, iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde önlenemeyen veya fark edilemeyen hatalardan kaynaklanan riskleri kapsamaktadır (Delikanlı, 2011:86). BDS 200'e göre kontrol riski; bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, kurumun iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riskidir (BDS 200;p13). Bu risk, iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir fonksiyonudur. İç kontrol sistemi ne kadar etkin çalışırsa bu risk o kadar düşük olur. Ama hiçbir zaman kontrol riski sıfır olmaz. Mükemmel bir iç kontrol sisteminin varlığında bile ortaya çıkabilecek olan risklerdir (Kiracı, 2016:45).

*Bulgu Riski (Ortaya çıkarmama riski/Tespit edememe riski)*; kontrol sistemleri tarafından önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir (Kiracı, 2016:47). Denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir (BDS 200;p13). Bulgu riski, denetim prosedürlerinin ve bunların denetçi tarafından uygulanmasındaki etkinliğin bir fonksiyonudur.

Bu risklerden yapısal risk ve kontrol riski denetlenen kurumdan kaynaklanan riskler olmasına karşın bulgu riski denetçinin kontrolünde olan bir değişkendir (Kaval, 2008:113). Bir hesabın yapısal ve kontrol riskleri ile bu hesap için denetçinin kabul edebileceği bulgu riski düzeyi arasında ters yönde bir ilişki vardır<sup>32</sup>. Zira, denetlenecek kuruluş tarafından iç kontrol

<sup>32</sup>Denetim riski bileşenlerinin bir arada yer aldığı formüle genel olarak denetim riski modeli adı verilmektedir. Denetim riski modeli hem tüm mali tablo düzeyinde hem de hesap kalemleri ve işlem sınıfları düzeyinde uygulanabilir (Kiracı, 2016:52-54). Denetim riski aşağıda verilen eşitlik ile hesaplanmaktadır.

$$\text{Denetim riski} = (\text{Yapısal risk} \times \text{Kontrol riski}) \times \text{Bulgu riski}$$

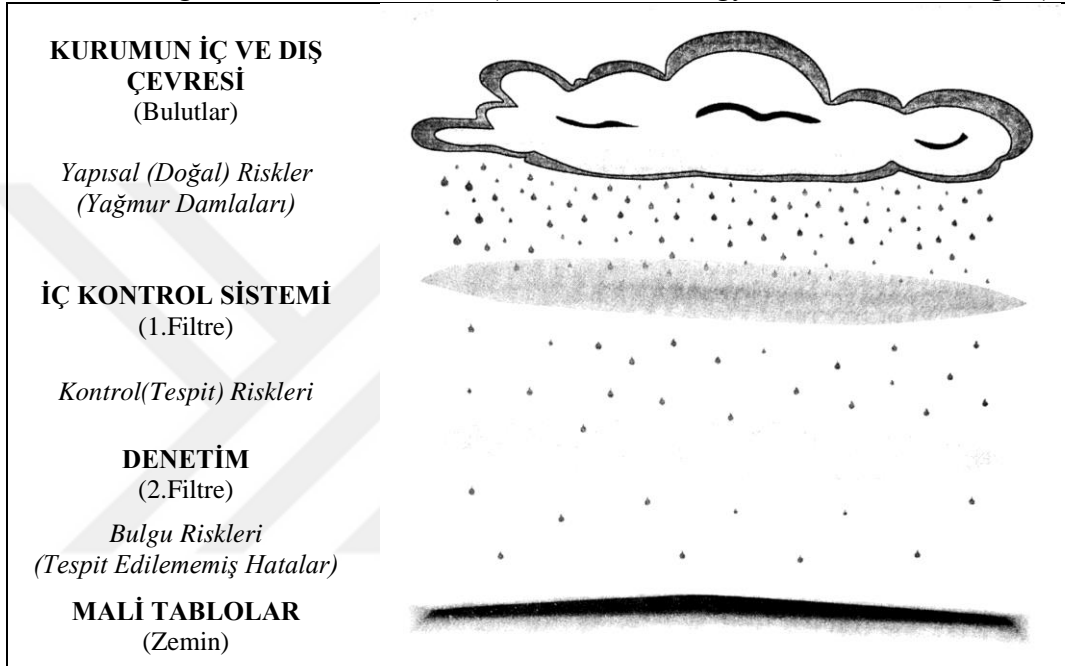
Yukarıdaki eşitlikten bulgu riskine göre dönüştürülürse denetim riski ile bulgu riski arasında doğrusal bir ilişkinin var olduğu görülmektedir:

$$\text{Bulgu riski} = \text{Denetim riski} / (\text{Yapısal risk} \times \text{Kontrol riski})$$

Dolayısıyla denetim riski arttıkça bulgu riski artmakta, azaldıkça bulgu riski de azalmaktadır (Güredin, 2008:232). Denetçi kurum tanıma faaliyetleri kapsamında denetlediği kurum hakkında bilgi toplarken aynı zamanda yapısal riski ve kontrol riskini de belirler. Denetçinin denetim planlamasında kullanmak istediği denetim riski seviyesine göre de bulgu riskini yükselterek

ve muhasebe sistemi sayesinde önlenemeyen veya fark edilemeyen hatalardan kaynaklanabilecek risklerin yüksek olması halinde bu alanlara yoğunlaşılacağı için bulgu riskinin düzeyi de düşmektedir (Güredin, 2014:233). Yapısal risk ve kontrol riski ile toplanacak kanıt miktarı arasında doğrusal bir ilişki, bulgu riski ile toplanacak kanıt miktarı arasında ise ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Yapısal risk ve kontrol riski arttıkça toplanması gereken kanıt miktarı artmaktadır.

**Şekil 9:** Yağmur Bulutu Benzetimi (Rain cloud analogy/Denetim Risk Süzgeci)



**Kaynak:** (Cossierat ve Rodda; 2009:147)

Şekil 9’da yağmur bulutları kurumun ilişki içerisinde bulunduğu ve dolayısıyla Kuruma yönelik çeşitli riskleri içinde barındıran kurumun iç ve dış çevresini; yağmur damlalarının buluttan düşmeleri ise, kurumun yaptığı işlemlerin (faaliyetlerin) doğası gereği ortaya çıkan – kurumun doğal (yapısal) riski olarak bilinen- hataları temsil eder. 1.Filtre (Süzgeç) kurumun iç kontrol sistemini temsil eder. Bu filtrenin ne kadar etkin bir şekilde yağmur damlalarını durduracağı (hatalı işlemlerin engelleneceğinin) değerlendirmesi, denetçilerin kontrol riski seviyesini değerlendirmeleridir. Bu kontrol riski değerlendirmesi %100 den küçükse eğer, sonrasında denetçiler bazı kontrol testleri yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını test etmek durumundadırlar. 2.Filtre ise denetçi tarafından uygulanan maddi doğrulama prosedürlerini (işlemlerini) temsil eder. Bu filtrenin ne kadar etkin bir şekilde

veya düşürerek ayarlar. Yapısal ve kontrol riskleri kurumun koşullarıyla ilgili iken bulgu riski tamamen denetçinin kontrolündeki tek risk bileşenidir.

1.filterden geçen yağmur damlalarını durduracağıının (iç kontrol sisteminden geçen hatalı işlemleri engelleneceğinin) değerlendirmesi, bulgu riski seviyesinin (tespit edilememiş hataların) değerlendirmesidir. Bundan dolayı, denetim riski ise yağmur damlalarının (hatalı işlemlerin) bütün filtrelerden geçerek toprağa ulaşma (hatalı işlemlerin belirlenememesi) ihtimalidir (Cosserat ve Rodda, 2009:147).

### 2.4.3 Dış Denetim Kapsamında İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Bir kurumdaki iç kontrol sistemi, o kurumun denetimini son derece yakından etkilemektedir. İç kontrol sistemi; hem kurum çalışanları, hem iç hem de dış denetçiler tarafından gözden geçirilmelidir. Burada iç denetçinin bir organizasyondaki sistemi gözden geçirmesinin asıl amacı; iç kontrol sisteminin düzgün olarak işleyip işlemediğinin saptanıp üst yönetimin bilgilendirilmesidir. Bir dış denetçinin amacı ise; kurumun muhasebe sistemindeki hesapların ve raporların güvenilirliği ile yapacağı denetimlerde uygulayacağı işlemlerin türünü, derinliğini vb. belirlemektir (Toroslu, 2014:44).

Sayıştay, dış denetim kapsamında kamu kurumlarına mali denetim uygularken her mali işlemin tek tek incelenmesinin mümkün ve yararlı olmayacağından hareketle risk odaklı bir denetim yöntemi uygulamaktadır. Bu kapsamda Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen ve uluslararası denetim standartlarına uygun denetim yürüten denetçi, denetim görüşünü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak suretiyle (Sayıştay;2014:4);

- Mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu,
- Mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,
- Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,
- Hesap ve işlemlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı konularında makul güvence<sup>33</sup> elde etmeyi amaçlamaktadır.

<sup>33</sup>Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Bu sınırlılıklar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:

- Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,
- İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kurumun bilgi saklaması ya da muvazaalı işlemleri vb. gibi),
- Denetim kanıtlarının bazılarının niteliği itibari ile yoruma açık olması,
- Denetçi tarafından denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan çalışmaların mesleki kanaat kullanmayı gerektirmesi.



Bir kurumun mali rapor ve tabloları ile hesap ve işlemleri hakkında güvence temel olarak hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğrulama güvencesi) ve iç kontrollerin değerlendirilmesinden (kontrol güvencesi) elde edilir.

*Maddi doğrulama güvencesi*, denetçi tarafından işlemlerin ve hesapların tamlığı, geçerliliği, doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerini kapsar ve mali rapor ve tablolara yansiyabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için hesap ve işlemler üzerinde yapılan detaylı incelemeler sonucunda elde edilen güvenceyi ifade eder.<sup>34</sup> Örneğin uygunluk denetim hedefine ilişkin, herhangi bir gelir, gider ya da mal işleminin, ilgili yasa ve diğer mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tüm belge ve kayıtlar üzerinden yapılacak olan inceleme tespit edilmesi bir maddi doğrulama prosedürüdür.

Kurumlar tarafından yürütülen faaliyetlerin genişliği ve yapılan işlem hacminin büyüklüğüne bakıldığında, büyük ve karmaşık işlemlere sahip olan kurumların denetiminin, yalnızca söz konusu işlemlere ilişkin maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak tamamlanması mümkün değildir. Bu nedenle, iç kontrolün anlaşılması ve kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi, denetim açısından büyük önem taşımaktadır (KGK, 2007:8). Dış denetim çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanak kurumun iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sistemi denetim sürecinde incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanların olma olasılığını en aza indirerek denetimin kalitesini artırmaktadır (Akışık, 2005:94). Denetçinin, denetimine başlamadan önce

---

*Yukarıda açıklanan sınırlılıklardan dolayı, mutlak güvence ulaşılabılır olmadığından düzenlilik denetimi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğini garanti edemez. Uluslararası denetim standartlarına göre yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir (Sayıştay;2014:4).*

<sup>34</sup> Denetim prosedürleri denetim görevi süresince, denetim kanıtı elde etmeye yönelik izlenecek yol ve yöntemleri gösterir. Bu prosedürler denetimin farklı aşamalarında birlikte ya da tek başına uygulanabilir. Denetim prosedürleri; kontrol testleri, analitik prosedürler ve doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur (Sayıştay;2014:6). Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken; *Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi* (kayıt veya belgelerin, kâğıt üzerinde yazılı ya da elektronik ortamda veya başka şekillerde ve kurum içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetimi), *Fiili-Fiziki İnceleme* (maddi varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimi), *Gözlem* (başkaları tarafından uygulanan süreç veya işlemlerin izlenmesini ve gözlemlenmesi), *Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma* (kurum içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinme), *Karşılaştırma* (işlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmalar), *Teyit* (kurum kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için yapılan incelemeler) *Yeniden Hesaplama* (mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi), *Yeniden Uygulama* (kurumun iç kontrol sistemlerince yerine getirilen süreç ya da kontrol mekanizmalarının, kurumdan bağımsız bir şekilde, karşılaştırma amacı ile denetçi tarafından bizzat yerine getirilmesi) *kanıt toplama tekniklerinden* birini ya da bir kaçını kullanarak denetim kanıtı elde eder(Sayıştay;2014:6-7)

denetim yaklaşımını<sup>35</sup> belirlemek için kurumun iç kontrol sistemini kavraması gerekir (Park vd., 2017:90).

*Kontrol güvencesi* ise denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde kurulup kurulmadığına ve etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmesi sonucunda elde edilen güvenceyi ifade eder. Denetçi, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine ilişkin güvence elde etmek üzere, bunları test etmek suretiyle değerlendirir. İç kontrollerin değerlendirilirken kontrol testlerinden yararlanır.<sup>36</sup> Dış denetim kapsamında yapılan iç kontrol sistemini değerlendirme formu örneğine EK 2’de yer verilmiştir. Denetçi iç kontrol testleri ile düşük olarak belirlenen kontrol risk değerlendirmesini destekleyen denetim kanıtları elde etmelidir. Kontrol riski ne kadar düşük belirlenirse, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin uygunluğuna ve etkili çalıştığına dair daha fazla kanıt toplanmalıdır. İç kontrollerin test edilmesiyle elde edilecek denetim kanıtlarına göre denetçi, kontrollere güvenip güvenmeyeceğini belirleyecektir. Denetçinin, iç kontrollere güven duyması için, denetim yaptığı dönemde kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işlediğine dair kanıtlar elde etmesi gerekmektedir. İç kontrollerden güvence elde edebilmek için denetçi, denetlenen kurumu tüm yönleriyle tanımak ve kurumun içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kuruma ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimini bu riskleri baz alarak tasarlamalıdır. Denetçinin iç kontrollere duyacağı güven ya da güvensizlik, denetimin planlama aşamasında denetim yaklaşımını doğrudan etkileyecektir (Sayıştay, 2014:82)

BDS 315 uyarınca denetçi, denetimle ilgili iç kontrolü anlar, bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir. İç kontrolün anlaşılması, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi, söz konusu yanlışlıkların olabileceği

<sup>35</sup> Denetçi, denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, denetim çalışmasını yüksek risklerin olduğu hesap alanlarına yoğunlaştırmak suretiyle denetim maliyetini azaltmak ve denetlenen kuruma mali yönetim ve kontrol süreçleri ile ilgili olarak yapıcı tavsiyelerde bulunmak için etkin, verimli, değer katan ve denetim riskini minimum düzeye indirecek bir denetim yaklaşımı belirlemelidir. *Denetim yaklaşımı*; denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süresince denetçinin her bir hesap alanı ile ilgili kanıtları toplaması ve değerlendirmesi için yapacağı planlamanın genel adıdır. Denetim yaklaşımı, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini gösterir. Amaç en uygun ve etkili denetim prosedürüne karar verebilmektir.

<sup>36</sup> Kontrol testleri esas itibarıyla denetimin planlanması aşamasında ve cari yıl denetimlerinde yapılır. Uygulama aşamasında da denetçi, farklı zamanlarda işletilen farklı kontrollerin olması durumunda bunların etkinliğine ilişkin kontrol testleri veya planlama aşamasında elde ettiği iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere ilave kontrol testleri yürütebilir. Kontrol testleri önemli hesap alanlarında yürütülmelidir. Önemli olmayan hesap alanları için kontroller test edilmeden doğrudan minimum düzeyde maddi doğrulama testleri yapılır. Bunun için öncelikle, denetlenen kurumda önemli hesap alanlarına ilişkin kontroller belirlenmeli ve bu kontrollerin fiilen var olup olmadıkları test edilmelidir.

alanların tespit edilmesi ve uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi konularında denetçiye yardımcı olur. Bununla birlikte, denetçi maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollere güvenmek istiyorsa veya maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıt sağlamadığı durumlarda kontrol testlerini tasarlamak ve uygulamak zorundadır (KGK, 2007:8).

Eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise, denetim riski daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini minimuma indirmek olduğu için daha fazla kanıt toplamak için daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamını artıracaktır. Bu nedenle denetçi, denetim planlaması aşamasında denetim işlemlerini ne denli iç kontrol sistemine oturtabileceğini tespit eder. Ancak denetim çalışmaları sırasında yaptığı analizler sırasında iç kontrol sisteminin yeterli etkinlikle olmadığını görürse, ek denetim teknikleri uygular. Hatta başlangıçta yapılan plan tamamen değiştirilebilir (Toroslu, 2014:102).

Kurumda iç kontroller yeteri derecede çalışıyor ve yapılan incelemede denetçi iç kontrollerin güvenilir olduğu kanaatine varmışsa iç kontrollerden yeterli güvence elde ediyor demektir. Ancak, iç kontrollerin güvenilir olması denetim görevinin tamamlandığı anlamına gelmez. Denetçi hesap ve işlemlerin incelenmesinden de güvence elde etmelidir. Düzenlilik denetimi her iki kaynaktan elde edilen güvencenin bir bileşkesi şeklinde yürütülmektedir. Denetçinin iç kontrollerden güvence elde ettiğinde yapacağı işin miktarı, güvencenin tümünü hesap ve işlemlerden elde etmek istemesi durumunda yapacağı işin miktarından çok daha az olacaktır. Bu da zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır (Sayıştay, 2014:12).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE BELEDİYELER VE BELEDİYELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de belediyeler ve belediyelerde iç kontrol sistemi ele alınmaktadır. Bu çerçevede öncelikle Türkiye’deki belediyeler ile ilgili genel bilgiler verilmekte daha sonra, belediyelerde iç kontrol sisteminin yapısal ve işlevsel yönü ele alınmaktadır.

#### 3.1 Türkiye’nin İdari Teşkilatında Belediyeler

Toplu halde yaşamanın kaçınılmazlığı, insanları ortak çıkarlarını korumak amacıyla örgütlenmeye, organizasyonlar kurmaya itmiştir. Bu organizasyonlardan şüphesiz en önemlisi devlettir. Devlet; adına ülke denilen belli bir toprak parçası üzerinde yaşayan insanların birlikte yaşamaktan kaynaklanan ve tek başlarına karşılayamayacakları (iç ve dış güvenlik, adalet, sosyal güvenliğin sağlanması, koruyucu sağlık hizmetleri, temel eğitim ve toplumsal refahın sağlanması gibi) birtakım ortak nitelikte ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan siyasal bir organizasyondur (Varcan, 2013:3). Devletler, söz konusu ihtiyaçları karşılayabilmek için faaliyet alanı ülkelerinin bütününe kapsayan “merkezi yönetim” örgütleri kurmuşlardır. Merkezi yönetimin, başkentte bulunan bir “merkez teşkilatı” ve ülke genelinde il ve ilçelere yayılmış bir de “taşra teşkilatı” bulunmaktadır<sup>37</sup>.

Bazı hizmetlerin merkezi yönetim aracılığıyla yapılması, demokratik düzenin gerekleri ve iktisadi etkinlik açısından bazı sakıncaları beraberinde getirdiğinden, devletler yerel nitelikteki ortak ihtiyaçları karşılayabilmek için merkezi yönetimin dışında belirli bir “hizmette” veya “coğrafi bölgede” uzman olarak görev yapan “yerinden yönetim” kuruluşlarını kurmuşlardır. Yerinden yönetim, yerel nitelikteki kamusal hizmetlerin merkezi yönetim dışındaki kamu tüzel kişilerinince gerçekleştirilmesi için bir kısım kamu güçlerinin, merkezi otoriteden daha az yetkili bir diğer otoriteye aktarılmasıdır (Varcan ve Falay, 2011:263-264). Yerinden yönetim kuruluşları; belirli bir hizmetin merkez teşkilatından ayrı ve hukuki bir varlığa sahip kuruluşlar eliyle görülmesi, yönetilmesi anlamına gelmekte ve hizmet yönünden yerinden yönetim

<sup>37</sup> Türkiye, 81 il ve 957 ilçeye bölünmüştür. Merkezi yönetim illerde hükümet tarafından atanan valiler; ilçelerde kaymakamlar tarafından temsil edilmektedir. Genel olarak bakanlıkların illerde ve ilçelerin çoğunda teşkilatları bulunmaktadır.

kuruluşları (fonksiyonel yerel yönetimler)<sup>38</sup>ve yerel (coğrafi/yer yönünden) yerinden yönetim kuruluşları (yerel yönetimler/mahalli idareler) olarak ikiye ayrılmaktadır. Merkezi yönetim, görev ve yetki açısından ülkenin tümünden, yerinden yönetimler ise kendi sınırları içindeki alan ve hizmetlerden sorumludurlar.

Devletin egemen olduğu sınırlar içerisinde değişik büyüklüklerde yerleşim birimleri mevcuttur. Bu birimlerde yaşayanların yerel sınırlar içinde önem taşıyan; çöplerin toplanması, kanalizasyon, itfaiye, park v.b. bazı yerel hizmetlere ihtiyaçları vardır. Merkezi kamu otoritesi olan devlet ve diğer kuruluşlarca gereği kadar iyi ve verimli yürütülmeyen yerel kamu hizmetlerinin halkın ortak gereksinimlerine daha uygun ve etkin bir biçimde sağlanması (Dönmez, 2002:156) düşüncesiyle merkezi yönetimden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip yerel (coğrafi/yer yönünden) yerinden yönetim kuruluşları (yerel yönetimler/mahalli idareler) kurulmuştur. Yerel yönetimler (mahalli idareler), “ülke sınırları içerisinde yerleşmiş büyüklü küçük köy, kasaba, kent gibi yerleşik insan topluluklarının ortak ve yerel nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla belli bir hukuk düzeni içinde oluşturulmuş anayasal kuruluşlar” olarak tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1994:3). Ayrıntılı bir başka tanımda ise evrensel anlamda yerel yönetimler; “belli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun bireyelerine, bir arada yaşamaları nedeniyle kendilerini en çok ilgilendiren konularda hizmet üretmek amacı ile kurulan, karar organları yerel toplulukça seçilerek göreve getirilen, yasalarla belirlenmiş görevlere ve yetkilere, özel gelirlere, bütçeye ve personele sahip merkez yönetimi ile ilişkilerinde merkezin gözetim ve denetimi altında olmakla beraber idari özerklikten (idari vesayet) yararlanan kamu tüzel kişileri” olarak belirtilmiştir (Divanoğlu, 2001:10). Yerel yönetimlerin şekli ve yapısı, ülkelerin siyasi tarihlerinin doğrudan bir sonucu olarak ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Yine, ülkelerin sosyo-politik yapısına bağlı olarak yerel yönetim sistemi de merkeziyetçi veya özerk bir yapı sergilemektedir (Kutlucan, 2009:18).

Türkiye’de yerel yönetimler (mahalli idareler) hukuki dayanağını Anayasanın 123 ve 127. maddelerinden almaktadır. Anayasanın 123. maddesinde; “kurumun kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu ve kanunla düzenleneceği, kurumun kuruluş ve görevlerinin merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayandığı” hüküm altına alınarak

<sup>38</sup> Hizmet yerinden yönetim kuruluşları; teknik bilgi ve uzmanlık isteyen bir hizmetin devlet tüzel kişiliği ve merkezi idare teşkilatı dışında örgütlenmesi ve tüzel kişiliğe kavuşturulması sonucu ortaya çıkan kuruluşlardır. Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarına kısaca *hizmet kuruluşları* veya *kamu kurumları* da denir. gelir. Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları çok çeşitlidir: Üniversiteler, TÜBİTAK, TODAİE, TRT, KİT’ler, PTT, İETT, EGO, ASKİ, Sosyal Güvenlik Kurumu, Orman Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, vs.

Türkiye’de de idare, hizmetlerin verimli yürütülebilmesi için, merkezden yönetim ve yerinden yönetim olmak üzere ikili bir yapıda örgütlenmiştir. Anayasanın 127. maddesinde ise “*mahalli kurumların il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileri*” şeklinde tanımlanmıştır.

Türkiye’de yerel nitelikli birçok hizmetlerin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın bir parçası olan yerel yönetim kuruluşları; il özel idareleri, belediyeler ve köyler olmak üzere üç türdür. Aşağıda yer alan Şekil 10’da Türk idare teşkilatı içerisinde yerel yönetimlerin ve belediyelerin konumu genel olarak gösterilmiştir.

**Şekil 10:** Türkiye’nin İdare Teşkilatı



**Kaynak:** Nohutçu, 2007:91-99’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

İçişleri Bakanlığı’nın 2017 yılı verilerine göre Türkiye’de yer alan mahalli kurumların sayılarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 10:** Türleri İtibariyle Mahalli İdarelerin Sayısı

İl özel idaresi	Belediye	Köy	Toplam
51	1.398	18.333	19.782

**Kaynak:** (İçişleri Bakanlığı, Türkiye Mülki İdare Bölümleri Envanteri, 2017)

<sup>39</sup>16 Nisan 2017 tarihinde yapılan referandum sonrasında Anayasada değişiklik yapan 6771 sayılı Kanununla yapılan değişikliklerle sonucunda, Başbakanlık makamı ve teşkilatı birlikte yapılacak ilk Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri (03.11.2019) sonrasında Cumhurbaşkanının göreve başladığı tarihte kalkacaktır.

Türkiye’de 51’i il özel idaresi, 1.398’i belediye ve 18.333’ü köy olmak üzere toplam 19.782 mahalli idare bulunmaktadır.

### 3.2 Belediye Kavramı

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yerel yönetimler denildiğinde yaptıkları hizmetlerin halkın günlük yaşantısını yakından ilgilendirmesi dolayısıyla halka en yakın ve en çok gündemde olan yerel yönetim birimi belediyelerdir (Nadaroğlu, 1994:195).

Belediye kavramı kamu yönetimi sözlüğünde; "*kent niteliği taşıyan bir yerleşim yerinde yaşayanların ortak yerel gereksinmelerini karşılamakla görevli, kamu tüzel kişiliğine sahip ve karar organları halk tarafından seçimle oluşturulmuş yerel yönetim birimi*" olarak tanımlanmıştır (Bozkurt vd., 1998:31).

Türkiye’de belediyeler kuruluşu, yönetimi, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usûl ve esaslarını düzenleyen iki farklı kanun bulunmaktadır. Bu kanunlardan 5393 sayılı Belediye Kanunu tüm belediyeler için temel kanun niteliğindedir. Büyükşehir olmayan illerde bulunan il, ilçe ve belde belediyeleri hangi tür belediye oldukları fark etmeksizin bu Kanununa göre yönetilmektedir. Büyükşehir olan illerde bulunan büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerinin görev yetki ve sorumlulukları ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile düzenlenmiştir. Büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerine ilişkin konularda öncelikle Büyükşehir Belediye Kanunu uygulanacak olup bu Kanunda hüküm bulunmaması durumunda tüm belediyelerin kuruluşunu, organlarını, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenleyen 5393 sayılı Belediye Kanunun ilgili hükümleri geçerli olmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanununda belediye; "*belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*" olarak tanımlanmıştır. Büyükşehir Belediyesi<sup>40</sup> ise 5216 sayılı Kanunun 3. maddesinde "*sınırları il mülki sınırı olan*

<sup>40</sup>Türkiye’nin üç büyük ili olan İstanbul, Ankara ve İzmir’de belediyelerin kendine özgü bir yönetim yapısı olmuş ve 1983 yılında 3030 sayılı Kanunla bu illere özgü kurallar ayrı bir kanunla düzenlenerek büyükşehir belediyesi olarak adlandırılmışlardır. Bu büyük kentlerde, 1984 yılından itibaren büyükşehir uygulaması başlatılmıştır. Buna göre metropollerde, genelde mikro hizmetlerle görevli ilçe belediyeleri ve makro hizmetlerle görevli büyükşehir belediyeleri olmak üzere ikili bir belediye yapısı ortaya çıkmıştır. Daha sonraki yıllarda büyükşehir belediyesi sayısı on altı olmuştur. 3030 sayılı kanun 2004 yılında kaldırılarak yerine 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu yürürlüğe geçmiştir.

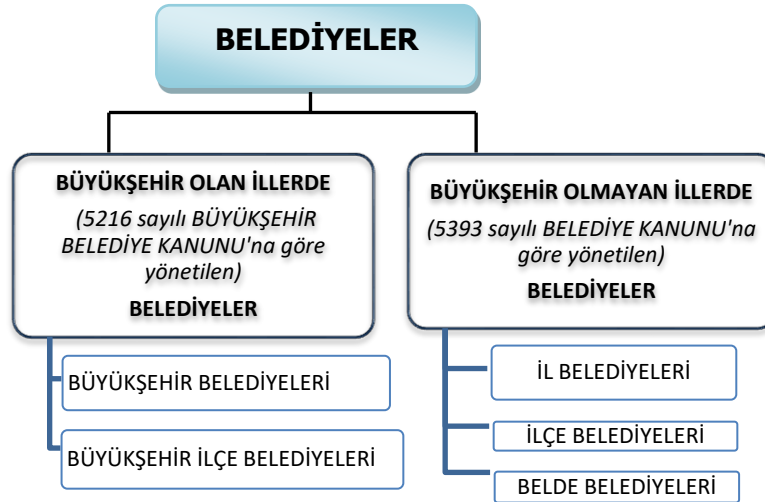
Ölçek ekonomilerinin avantajından yeterince yararlanılabilmesi için idari, mali ve teknik açıdan güçlü yerel yönetim yapılarının oluşturulması, aynı alanda birden fazla idare arasındaki görev, yetki ve sorumluluk çatışmasına son verilmesi amaçlanarak daha önce merkezi idare tarafından yürütülen, ancak niteliği bakımından mahalli idarelerce daha süratli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilecek hizmetler, mahalli idarelere devredilerek kamu hizmetlerinin yürütülmesinde, mahalli kurumların görev, yetki ve kaynak yönünden güçlenmesinin sağlanması amacıyla 12.11.2012 tarih ve 6360 sayılı Kanunla Büyükşehir Belediyesi

ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idari ve mali özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi”, büyükşehir ilçe belediyesi ise “büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçe belediyesi” olarak tanımlanmıştır.

### 3.3 Türkiye’de Belediyelerin Türleri

Anayasada yerel yönetim kuruluşlarından birisi olarak yer alan belediyeler; 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu hükümlerine göre “Büyükşehir olan illerde hizmet veren belediyeler” ve “Büyükşehir olmayan illerde hizmet veren belediyeler” olarak iki farklı yapıda faaliyet göstermektedirler. Belediye türleri, Şekil 11’de gösterilmiştir.

Şekil 11: Türkiye’de Belediye Türleri



Yukarıdaki yer verilen şekilde de görüleceği üzere, Türkiye’de ikili bir belediye yapısı bulunmaktadır. 5393 sayılı Kanuna tabi il, ilçe ve belde belediyeleri ve 5216 sayılı Kanuna tabi büyükşehir belediyeleri ve büyükşehir ilçe belediyeleri bulunmaktadır.

Kanunu değiştirilerek Büyükşehir Belediye sisteminde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunla büyükşehir belediyelerinin sınırları kent merkezlerinden ilinin tamamını kapsayacak şekilde genişletilmiş, 5393 sayılı Kanun kapsamındaki ilçe belediyeleri, büyükşehir ilçe belediyelerine dönüşmüş, bu illerde il özel idaresi, belde belediyeleri ve köy yönetimlerinin tüzel kişilikleri kaldırılmıştır. Bu düzenlemeyle belde belediyeleri ve köyler büyükşehir ilçe belediyesinin birer mahallesine dönüşmüşlerdir. Bu yeniden organizasyon sonucunda büyükşehir belediyesi, ilin tamamında yerel yönetim hizmetlerini üstlenmiştir. Artık Türkiye’nin bu illerinde yerel yönetim olarak sadece belediyeler kalmıştır. Kent sınırlarını aşan ve bütün ili kapsayan yetki ve sorumluluklar verilmesiyle, büyükşehir belediyelerine kent yönetimi yanında alan yönetimi de verilmiştir (TBB, 2015:21).



Tablo 11’de İçişleri Bakanlığı verilerine göre; türlerine göre belediye sayıları gösterilmiştir:

**Tablo 11: Belediyelerin Türlerine Göre Dağılımı**

Büyükşehir Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İl Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	Toplam
30	519	51	402	396	1.398

**Kaynak:** (İçişleri Bakanlığı, Türkiye Mülki İdare Bölümleri Envanteri, 2017)

Yukarıda yer verilen tabloya göre toplam 1.398 belediyenin 30’u büyükşehir belediyesi, 519’u büyükşehir ilçe belediyesi, 51’i il belediyesi, 402’si ilçe belediyesi ve 397’si ise belde belediyesidir.

Türkiye’deki nüfusun %77,48’i büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde, %16,38’i diğer belediye sınırları içerisinde, %6,14’ü köy sınırları içerisinde yaşamaktadır. Nüfusu 100.000’in üzerinde 237 belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000’in altında 711, 5.000’in<sup>41</sup> altında 530, 2.000’in altında 98 belediye bulunmaktadır. Nüfusu 10.000’in altındaki belediyelerin toplam belediye sayısına oranı %51’dir (MİGM, 2017:15).

### 3.4 Belediyelerin Görevleri ve Belediyeler Arasındaki İşbirliği

Belediyelerde, büyükşehir olan illerdeki belediyeler ve büyükşehir olmayan illerdeki belediyelerde iki farklı belediye sistemi uygulanmakta olup bu iki yapıda belediyelerin görev dağılımları, teşkilatlanmaları ve bir birleriyle olan ilişkileri farklılaşmaktadır.

Büyükşehir olmayan illerdeki yerel hizmetler, genel olarak şehir merkezlerinde belediyeler, şehir merkezi dışında kalan kırsal alanlarda ise il özel idareleri tarafından verilmektedir. İl belediyelerinin (51 adet) o ilde bulunan diğer ilçe ve belde belediyeleriyle hiyerarşik ya da vesayete dayalı bir ilişkisi bulunmamakta olup il, ilçe ve belde belediyeleri görevlerini yetkili bulunduğu kent merkezinde birbirinden bağımsız olarak sunmaktadırlar.

5393 sayılı Belediye Kanununun 14. maddesinde belediyelerin görev ve sorumlulukları ikili bir ayrıma tabi tutularak mecburi görevler ve isteğe bağlı görevler olarak düzenlenmiştir<sup>42</sup>. A bendinde sayılan hizmetler belediyelere zorunlu görevler olarak verilirken B bendinde

<sup>41</sup> Türkiye’de Kanunen (5393 Sayılı Kanun m.4) nüfusu 5.000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilmesine rağmen il ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunluluğundan dolayı 5000 altında da nüfusu olan 530 adet belediye bulunmaktadır.

<sup>42</sup> Ayrıca belediyelerin (Belediye Kanununun diğer maddelerinden ve başka diğer kanunlardan kaynaklanan) başka pek çok zorunlu ve ihtiyari görevleri daha bulunmakta olup tez çalışmasının kapsamı düşünülerek belediyelerin görevlerine genel olarak yer verilmiştir.

sayılan hizmetlerin yapılmasında ise belediyelere yetki tanınmıştır. Örneğin; imar, toplu ulaşım, su-kanalizasyon, atık yönetimi, mezarlıklar, itfaiye gibi görevler belediyelerin mecburi görevleridir. Belediye dışında, bu tür hizmetler için görevlendirilmiş başka bir kurum yoktur. Belediye bu hizmetleri aksattığı zaman kent hayatı felç olur. Belediyeler için isteğe bağlı görevler de vardır. Bu hususlarda belediye sadece yetkili kılınmış, sorumlu tutulmamıştır. Mesela, devlete ait okulların yapımı ve bakımından esasen Milli Eğitim Bakanlığı sorumludur. Aynı şekilde sosyal hizmetler ve sosyal yardımlardan ve yoksullukla mücadeleden sorumlu bakanlıklar veya merkezi idare kuruluşları vardır. Ancak belediye, bu alanlarda, merkezi yönetimin eksiklerini tamamlayabilmektedir (TBB, 2015:29).

5393 sayılı Belediye Kanununun 15. maddesiyle belediyelere bir takım yetki ve imtiyazlar tanınmıştır. Belediyelere yerel nitelikte düzenleme ve denetim yapma hakkını veren bu yetki ve imtiyazlar genel olarak; izin/ruhsat vermek, belirli hizmetler için standartlar getirmek, bazı faaliyetler için belirli alanları tespit etmek, kanunların belediyeye verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek olarak sayılabilir.

Nüfusu 750.000 ve üzeri olan illerde ise büyükşehir belediye sistemi uygulanmaktadır. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde (30 ilde) iki kademeli bir belediye yapısı bulunmaktadır. Büyükşehirin bulunduğu ilin merkezinde yer alan ve o ilin adını taşıyan bir büyükşehir belediyesi ile o ilin merkezinde ve taşrasında yer alan büyükşehir ilçe belediyeleri yer almaktadır. Büyükşehir modeli uygulanan kentlerde, makro hizmetler büyükşehir belediyelerine mikro hizmetler ise büyükşehir ilçe belediyelerine verilmiştir. Yönetimin üst basamağında yer alan büyükşehir belediyeleri belirli yerel hizmetleri ilin tamamına; alt basamakta yer alan büyükşehir ilçe belediyeleri ise kalan diğer bazı hizmetleri ilçe sınırlarının tamamına büyükşehir belediyesi ile belirli bir paylaşım ve uyum içinde sunmakla görevlidir. Büyükşehir belediyelerinin sınırları, il mülki idare ve büyükşehir İlçe belediyelerinin sınırları ise bu ilçelerin mülki idare sınırlarıdır. Örneğin; Ankara için büyükşehir ilçe belediyeleri Çankaya, Yenimahalle, Keçiören gibi Ankara'nın merkezinde yer alan belediyeler ile büyükşehir belediyesi sınırları il mülki idare sınırlarının tamamını kapsadığı için Ankara'nın taşrasında yer alan Kalecik, Güdül, Nallıhan gibi belediyeler de büyükşehir ilçe belediyeleridir. Dolayısıyla büyükşehir sınırlarında bulunan her ilçeye hem büyükşehir belediyesi hem de büyükşehir ilçe belediyesi bazı hizmetleri birlikte sunmak durumunda olduğundan, hizmetlerde

aksama olmaması ve hizmetlerin uyum içerisinde yürütülebilmesi için belediyeler arasında yüksek bir seviyede işbirliği ve koordinasyonun bulunması gerekmektedir. Çünkü bu iki kademenin hizmetleri birbirini tamamlayıcı mahiyettedir. Aksi takdirde belediye hizmetlerinde örtüşme ya da boşluklar olabilir. Hatta görev ve yetki çatışmaları bile mümkündür. Ayrıca büyükşehir belediyeleri, ilçe belediyeleri arasındaki ihtilafları çözmek, belediyelerin imar uygulamalarını denetlemek, belediye hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından uyum ve koordinasyonunu sağlamakla görevli ve yetkilidir.<sup>43</sup>

### 3.5 Belediyelerin Yönetimi (Organları)

Belediyelerin; "belediye başkanı", "belediye meclisi" ve "belediye encümeni" olmak üzere üç tür yönetim organı bulunmaktadır. Bu yönetim organları benzer şekilde büyükşehir belediyelerinde; "büyükşehir belediye başkanı", "büyükşehir belediye meclisi" ve "büyükşehir belediye encümeni" adını almaktadır ve bu organların oluşumu ve yetkileri diğer tür belediyelerden farklıdır. Bu yönetim organlarından belediye başkanı yürütme, diğer ikisi görüşme, karar ve müzakere organıdır.

Belediye meclisi, belediye yönetiminin karar organıdır ve doğrudan belde halkı tarafından beş yıllık süre için seçilmiş üyelerden oluşur. Büyükşehir belediyeleri dışındaki<sup>44</sup> tüm belediyelerde; belediye meclisi, beldenin nüfusuna göre 9 ila 55 üyeden oluşmaktadır.<sup>45</sup>

<sup>43</sup>Büyükşehir Belediye Kanununun 27. maddesinde "büyükşehir kapsamındaki belediyeler arasında hizmetlerin yerine getirilmesi bakımından uyum ve koordinasyon, büyükşehir belediyesi tarafından sağlanır. Büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyeleri veya ilçe belediyelerinin kendi aralarında hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili ihtilaf çıkması durumunda, büyükşehir belediye meclisi yönlendirici ve düzenleyici kararlar almaya yetkili olduğu" düzenlenmiştir. Büyükşehir belediye sisteminin uygulandığı illerde belediyeler belediyesi ve büyükşehir ilçe belediyeleri arasındaki koordinasyonun daha kolay sağlanabilmesi için büyükşehir belediye meclisi; büyükşehir ilçe belediyelerinin başkanları ile ilçe belediyesi meclislerinin en fazla oy alan üyelerinden (beşte bir) oluşmaktadır. Kanunun aynı maddesinde ayrıca; "büyükşehir belediyesi, 7 nci maddede sayılan hizmetleri, malî ve teknik imkânları çerçevesinde, nüfus ve hizmet alanlarını dikkate alarak, bu hizmetlerden yararlanacak büyükşehir kapsamındaki diğer belediyeler arasında dengeli olarak yürütmek zorunda olduğu, ilçe belediyelerine ait görevlerden bir veya birkaçı, bedeli kendileri tarafından karşılanmak ve istekte bulunmak kaydıyla, büyükşehir belediye meclisinin kararına dayanarak, ortaklaşa veya bizzat büyükşehir belediyesi tarafından yapılabileceği" ve "Büyükşehir belediyesinin, ilçe belediyeleri ile ortak projeler geliştirebileceği ve yatırım yapabileceği, Büyükşehir belediyesi, kesinleşmiş en son yıl bütçe gelirinin % 10'unu aşmamak ve bütçede ödeneği ayrılmış olmak şartıyla, ilgili belediyenin yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için büyükşehir belediye başkanının teklifi ve meclisin kararıyla ilçe belediyelerine malî ve aynı yardım yapabileceği" de düzenlenmiştir. Kanun, ayrıca büyükşehir ve ilçe belediyeleri arasında bir vesayet ilişkisi kurulmuştur. İmar başta olmak üzere büyükşehir ilçe belediyelerinin bazı kararları büyükşehir belediye meclisinin onayına tabidir ve bazı işlemleri de büyükşehir belediyelerince denetlenebilmektedir.<sup>43</sup>

<sup>44</sup> Büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediyesinin ve bazı hallerde ilçe belediyelerinin karar organıdır. Büyükşehir belediye meclisleri oluşumu diğer tür belediyelerden farklıdır. Meclis, büyükşehir belediyesine bağlı ilçe belediyeleri için tespit edilen belediye meclisi üye sayısının, her ilçe için beşte biri alınmak suretiyle bulunacak toplam sayı kadar üyeden meydana gelir. Bu üyeler, büyükşehir belediye meclisi üyeliği ve büyükşehir ilçe belediyesi meclisi üyeliğini de birlikte yürütmektedirler. Büyükşehir belediye başkanı büyükşehir belediye meclisinin başkanı olup, büyükşehir içindeki diğer belediyelerin başkanları, büyükşehir belediye meclisinin doğal üyesidir. Halk tarafından doğrudan doğruya yapılan seçim, yalnızca ilçe belediye meclislerinin üyeleri ve büyükşehir belediye başkanının seçimi içindir.

<sup>45</sup> Belediye meclislerinin, stratejik plan ile yatırım ve çalışma programlarını, belediyenin imar planlarını ve programlarını, bütçe ve kesin hesabı, belediye tarafından çıkarılacak yönetmelikleri kabul etmek; şartlı bağışları kabulüne, borçlanmaya, bütçe içi

Belediye encümeni, belediye yönetiminin danışma ve ikinci derecede karar organıdır. Belediye encümeni, belediye başkanının başkanlığında, seçimle gelen meclis üyeleri ve birim amirlerinden (müdürlerden) kurulmaktadır<sup>46</sup>. Büyükşehir belediye encümeni ise belediye başkanının başkanlığında<sup>47</sup>, belediye meclisinin kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği 5 üye ile biri genel sekreter, biri mali hizmetler birim amiri olmak üzere belediye başkanının her yıl birim amirleri arasından seçeceği 5 üye olmak üzere toplam 11 üyeden oluşmaktadır.<sup>48</sup>

Belediye başkanı ise belediye yönetiminin başı, belediye tüzel kişiliğinin temsilcisi ve belediyenin yürütme organıdır. Başkan, belediye sınırları içinde yaşayan seçmenler tarafından tek dereceli ve çoğunluk sistemi ile beş yıllık bir süre için seçilmektedir.<sup>49</sup> Belediye başkanı, doğrudan seçildiği ve genelde partisi belediye meclisinde çoğunluğu sahip olduğu için siyasi bakımdan, belediye bütçesini yönettiği ve belediye personelinin atadığı ve yönettiği için de idari yönden oldukça güçlüdür.<sup>50</sup> Meclisin ve encümenin de başkanı olması nedeniyle belediye başkanı, belediyenin tüm gündemini ve kararları belirleme ve yönetme yetkisine sahiptir (TBB, 2015:36).

---

işletme ile ortaklık kurulmasına veya bu ortaklıklardan ayrılmaya, sermaye artışına ve gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına, belediye adına imtiyaz verilmesine ve belediye yatırımlarının yap-işlet veya yap-işlet-devret modeli ile yapılmasına, belediyeye ait şirket, işletme ve iştiraklerin özelleştirilmesine, taşınmaz mal alımına, satımına, takasına, tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine, üç yıldan fazla kiralanmasına ve süresi otuz yılı geçmemek kaydıyla bunlar üzerinde sınırlı aynı hak tesisine karar vermek; norm kadro çerçevesinde belediyenin ve bağlı kuruluşlarının kadrolarının ihdas, iptal ve değiştirilmesine; diğer mahallî idarelerle birlik kurulmasına, kurulmuş birliklere katılmaya veya ayrılmaya karar vermek; belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini, ilgililerin isteğine bağlı hizmetler için uygulanacak ücret tarifelerini belirlemek belediye meclislerinin bazı temel görev ve yetkileri olarak sayılabilir.

<sup>46</sup>İl belediyelerinde ve nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği 3 üye, mali hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği 2 üye olmak üzere 7 kişiden; diğer belediyelerde ise belediye meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından bir yıl için gizli oyla seçeceği 2 üye, mali hizmetler birim amiri ve belediye başkanının birim amirleri arasından bir yıl için seçeceği 1 üye olmak üzere 5 kişiden oluşur. Belediye encümen üyelerinin görev süreleri bir yıldır, tekrar seçilebilir veya atanabilirler.

<sup>47</sup> Belediye başkanının katılmadığı toplantılarda, encümen toplantılarına genel sekreter başkanlık eder.

<sup>48</sup> Haftada birden az olmamak üzere, önceden belirlenen gün ve saatte toplanan belediye ve büyükşehir belediye encümeninin; stratejik plan ile yatırım ve çalışma programlarını, bütçe ve kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmek, yıllık çalışma programına alınan işlerle ilgili kamulaştırma kararı almak ve uygulamak, kanunlarda öngörülen cezaları vermek. Taşınmaz mal satımına, trampasına ve tahsisine ilişkin meclis kararlarını uygulamak; süresi üç yılı geçmemek üzere kiralanmasına karar vermek gibi bazı temel görevleri vardır.

<sup>49</sup> Belediye başkanı, meclisi ve encümen başkanlık eder ve meclis ve encümende alınan kararları uygular. Belediye başkanı, genel olarak belediye teşkilâtının en üst amiri sıfatıyla, belediye teşkilâtını yönetmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumak, Belediyenin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek, Şartsız bağışları kabul etmek. Belediye personelinin atamak, Belediyeyi Devlet dairelerinde ve törenlerde, davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek. Belediyenin taşınır ve taşınmaz mallarını idare etmekle görevlidir. Belediye ve bağlı kuruluşları ile işletmelerini denetlemek, Yetkili organların kararını almak şartıyla sözleşme yapmak,

<sup>50</sup> Belediye başkanı, belediyenin genel sekreteri ve bağlı kuruluşların genel müdürleri dışında bütün personeli ve yöneticileri atama yetkisine sahiptir. Genel sekreter ve bağlı kuruluşların genel müdürleri sadece büyükşehirlerde bulunmakta ve başkanın teklifi üzerine İçişleri Bakanınca atanmaktadır.

### 3.6 Belediye Teşkilatı

Belediyelerde hangi birimlerin kurulabileceği ve belediyede oluşturulabilecek kadrolar ve çalıştırılacak işçilere ilişkin genel ilkeler merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ve Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik<sup>51</sup> hükümleri, belediyelerin nasıl teşkilatlanacağını (büyükşehir belediyelerinde daire başkanlıkları, diğer belediyelerde müdürlüklerin kurulması) ve hangi görev ve unvanlarda ne kadar personel (memur, sözleşmeli personel, sürekli işçi ve geçici iş pozisyonlarında çalıştırılanların nitelik, unvan ve sayısı) istihdam edebileceklerinin sınırlarını belirlemiştir. Bu sınırlar içerisinde belediyelerin ihtiyaçlarına uygun olarak teşkilatlanma ve personel temin edebilme imkânları bulunmaktadır.

5216 sayılı Kanunda büyükşehir belediyesi teşkilâtının; norm kadro esaslarına uygun olarak genel sekreterlik, daire başkanlıkları ve müdürlüklerden oluşacağı ve birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi büyükşehir belediyesi meclisinin kararı ile olacağı düzenlenmiştir. Büyükşehir belediyelerinde belediye teşkilâtının en üst profesyonel yöneticisi genel sekreterdir. Genel sekretere bağlı birimler daire başkanlığı olarak yapılandırılmıştır.

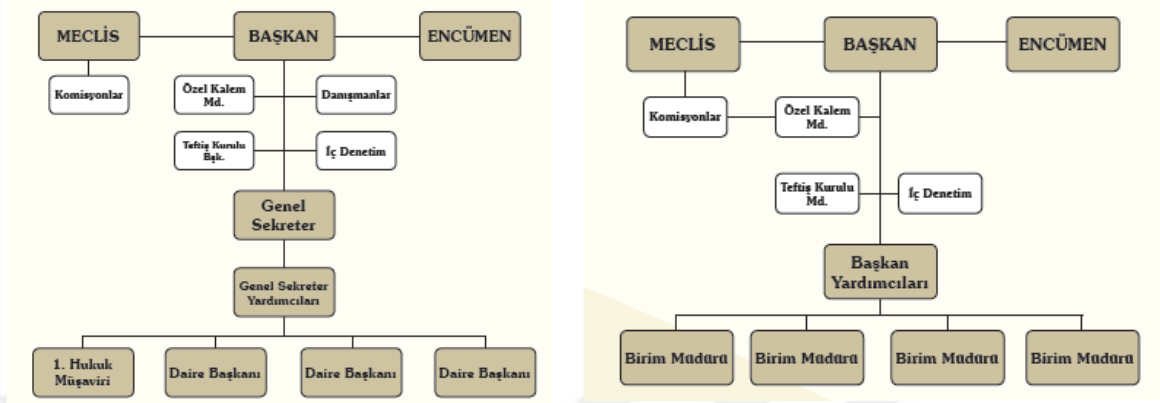
Büyükşehir belediyesi dışındaki belediyelerde genel sekreterlik kurulmamış, her birim müdürlük şeklinde örgütlenmiştir. Belediye teşkilâtı norm kadroya uygun olarak; yazı işleri, malî hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşur. Ancak ihtiyaca göre Beldenin nüfusu, fizikî ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak gerektiğinde, sağlık, itfaiye, imar, insan kaynakları, hukuk işleri ve ihtiyaca göre diğer birimler oluşturulabilir. Bu birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi belediye meclisinin kararıyla olmaktadır (MİGM, 2017:57). Bu müdürlükler belediye başkanına bağlıdır. Büyükşehir belediyesi dışındaki belediyelerde, belediye başkanı, belediye meclisi üyeleri arasından veya belediyenin profesyonel yöneticileri arasından, belediye başkan yardımcıları<sup>52</sup> görevlendirebilir (TBB

<sup>51</sup>Söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre memur kadroları ile sürekli işçi kadroları bu Yönetmeliğe uygun olarak belediye meclisleri tarafından ihdas edilir. Belediyeler, Bu Yönetmeliğe ekli cetvellerde alt gruplar için unvan ve sayı itibarıyla kendi alt grupları için belirlenen kadro unvan listesinde yer alan memur ve sürekli işçi kadro unvanları dışında kadro unvanı kullanamaz ve bu unvanlar dışında yeni unvan ihdas edemezler(m.7).Ayrıca Yönetmeliğin ekinde yer alan Ek-2 ve Ek-3'de unvan, personel grubu ve sayı itibarıyla alt gruplar için belirlenen memur ve sürekli işçi kadro toplamı aşılamaz (m.9).

<sup>52</sup> Norm kadrosunda belediye başkan yardımcısı bulunan belediyelerde norm kadro sayısına bağlı kalınmaksızın; belediye başkanı, zorunlu gördüğü takdirde, nüfusu 50.000'e kadar olan belediyelerde bir, nüfusu 50.001-200.000 arasında olan belediyelerde iki, nüfusu 200.001-500.000 arasında olan belediyelerde üç, nüfusu 500.000 ve fazla olan belediyelerde dört belediye meclis üyesini belediye başkan yardımcısı olarak görevlendirebilir.

2015:41). Büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerin teşkilatlanması (organizasyonel yapısı) Şekil 12’de gösterilmiştir.

**Şekil 12:** Büyükşehir Belediyeleri ve Diğer Belediyelerin Teşkilat Yapıları



**Kaynak:**(Türkiye Belediyeler Birliği, 2015:41)

Şekilde görüldüğü gibi büyükşehir belediyelerinde belediye teşkilatı, başkanın altında genel sekretere bağlı daire başkanlıkları şeklinde örgütlenmişken, büyükşehir dışındaki il, ilçe ve belde belediyelerinde genel sekreter bulunmamakta, birimler, müdürlük şeklinde örgütlenmektedir.<sup>53</sup>

### 3.7 Belediye Personeli

Belediye personeli memur, sözleşmeli personel, sürekli ve geçici işçi pozisyonlarında çalıştırılanlardan oluşmaktadır. Söz konusu personel; 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu ve 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke Ve Standartlarına Dair Yönetmelikte belirlenen ilkelere ve kadrolara uygun olarak istihdam edilmektedir. Belediye ve Büyükşehir Belediyesi norm kadroları, Norm Kadro İlke Standartlarına Dair Yönetmelik” ilkeleri çerçevesinde belediye meclisleri kararıyla belirlenmekte ve belediye personeli, belediye başkanı tarafından atanmaktadır<sup>54</sup>.

Belediyenin yönetici kadrolarında ve zorunlu hizmetlerinde bir kadroya bağlı olarak memurlar istihdam edilmektedir. Belediyenin mimar, mühendis, hukukçu gibi kadrolarında

<sup>53</sup> Özel kalem müdürlüğü, teftiş kurulu, iç denetim gibi birimler tüm belediyelerde bulunmamakta, Norm Kadro Yönetmeliğine göre nüfusu 50 binin üzerindeki belediyelerde bulunmaktadır.

<sup>54</sup> Büyükşehir belediyelerinde genel sekreter, belediye başkanının teklifi üzerine İçişleri Bakanı tarafından atanmaktadır.

yeterli memur bulunmaması halinde bu ünvana sahip olanlar norm kadroya uygun şekilde bir yıllık sözleşmeyle tam veya kısmi zamanlı olarak çalıştırılabilmektedir.<sup>55</sup>

İşçiler ise zorunlu olmayan görevler için iş sözleşmesiyle çalıştırılabilmektedirler. Ayrıca belediye personeline ilave olarak şirketlerden hizmet alımı yöntemiyle çalıştırılan işçiler (taşeron işçileri) de bulunmakta olup bu işçiler 2017 yılı sonunda yapılan düzenlemelerle belediye şirketlerinin personeli durumuna getirilme çalışmaları devam etmektedir. Belediyelerde çalışan memur ve işçiler için ayrı bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Belediyedeki memurlar, genel kamu görevlilerinin tabi olduğu Devlet Memurları Kanununa; işçiler ise genel İş Kanununa tabidirler (TBB 2015:43).

2016 yılı sonu itibariyle Belediye türlerine göre çalışan personel sayısı ve türü Tablo 12’de gösterilmiştir:

**Tablo 12: Belediye Türlerine Göre Personel Sayıları**

Belediye Türü	Yönetici Personel ve Nitelikli	İdari Personel	Teknik Personel	Sağlık Personeli	Yardımcı Hizmetler Personeli	Zabıta Personeli	İtfaiye Personeli	Diğer Kadrolardaki Personel	Toplam Memur Sayısı	Sözleşmeli Personel	İşçi		Toplam
											Sürekli	Geçici	
Büyükşehir Belediyeleri	2.218	6.849	11.408	1.205	529	3.532	6.181	1.180	33.102	4.582	16.742	283	54.709
İl Belediyesi	845	2.284	2.272	141	167	1.262	918	396	8.285	726	7.025	312	16.348
Büyükşehir İlçe Belediyesi	4.885	13.653	12.021	1.194	1.191	9.192	28	1.794	43.958	5.234	29.948	3.096	82.236
İlçe Belediyeleri	903	2.489	1.545	172	349	1.277	976	1.226	8.937	958	8.663	1.113	19.671
Belde Belediyeleri	255	845	401	35	151	380	289	318	2.674	214	2.509	454	5.851
Toplam	9.106	26.120	27.647	2.747	2.387	15.643	8.392	4.914	96.956	11.714	64.887	5.258	178.815

**Kaynak:**(MİGM, 2017:58).

Belediyelerde 96.956 memur, 11.714 sözleşmeli personel, 64.887 sürekli işçi, 5.258 geçici işçi olmak üzere; toplam 178.815 personel istihdam edilmektedir. Belediyelerde çalışan toplam 178.815 kişinin; 54.709’u büyükşehir belediyelerinde, 16.348’i il belediyelerinde, 82.236’sı büyükşehir ilçe belediyelerinde, 19.671’i ilçe belediyelerinde ve 5.851’i belde belediyelerinde çalışmaktadır (MİGM 2017:57).

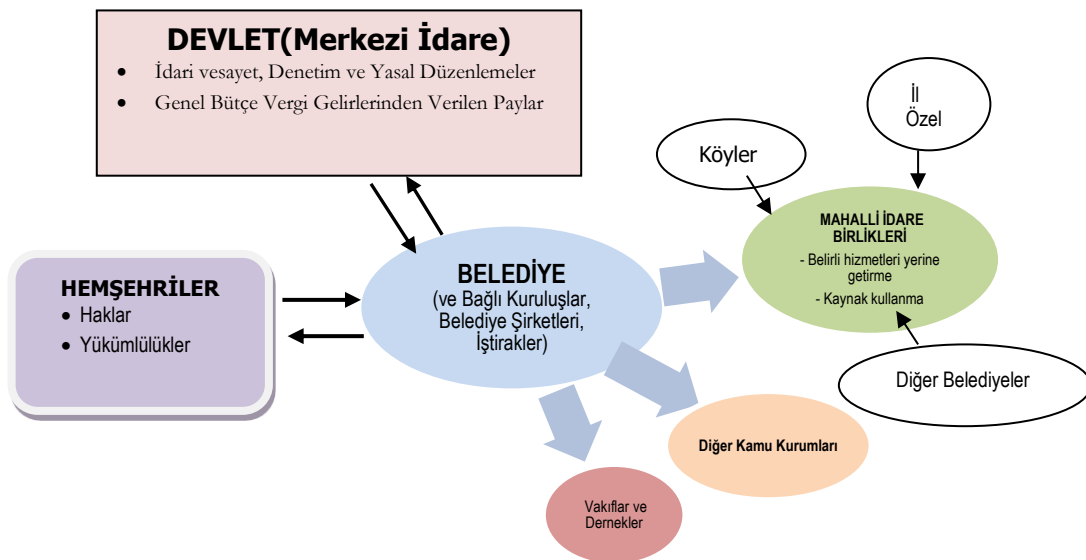
<sup>55</sup> Belediye ve bağlı kuruluşlarında, norm kadroya uygun olarak çevre, sağlık, veterinerlik, teknik, hukuk, ekonomi, bilişim ve iletişim, plânlama, araştırma ve geliştirme, eğitim ve danışmanlık alanlarında avukat, mimar, mühendis, şehir ve bölge plâncısı, çözümleyici ve programcı, tabip, uzman tabip, ebe, hemşire, veteriner, kimyager, teknisyen ve tekniker gibi uzman ve teknik personel yıllık sözleşme ile tam zamanlı olarak; Avukat, mimar, mühendis (inşaat mühendisi ve harita mühendisi olmak kaydıyla) ve veteriner kadrosu bulunmayan veya işlerin azlığı nedeniyle bu unvanlarda kadrolu personel istihdamına ihtiyaç duyulmayan belediyelerde, bu hizmetlerin yürütülmesi amacıyla, haftanın ya da ayın belirli gün veya saatlerinde kısmi zamanlı olarak sözleşme ile personel çalıştırılabilir. Kısmi zamanlı olarak çalıştırılacak personel sayısı yukarıda belirtilen her unvan için birden fazla olamaz ve bunlarla yapılacak sözleşme süresi takvim yılını aşamaz.

Belediyelerde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabi olarak görev yapan devlet memurları, liyakat ve kariyer ilkeleri çerçevesinde, hizmet gerekleri ve personel planlaması esas alınarak, “Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik” hükümlerine tabi olarak sayılan kadrolara görevde yükselme veya unvan değişikliği suretiyle atanabilmektedirler. Bu yönetmelik hükümleri gereğince görevde yükselme ve unvan değişikliği yapabilmeleri için memurların sayılan kadrolar için istenilen genel (mesleki tecrübe<sup>56</sup> ve sınav şartı) ve kadroya özel (eğitim, mezuniyet, mesleki tecrübe, sertifika vb. şartlar) şartlarının sağlanmış olması gerekmektedir. Şartların sağlanması durumunda ise açılan boş kadro sayısına göre başarı puanı esas alınarak atama yapılmaktadır. Belediyelerde söz konusu yönetmeliğin şartlarını taşımadığı halde görevde yükselme ve unvan değişikliğine tabi kadrolara istisnai kadrolardan liyakatsiz geçişler, sınavsız alınan sözleşmeli personelin memuriyete geçişi gibi pek çok düzenleme ile belediyelerde nitelikli personel ve yönetici istihdamına zarar vermektedir.

### 3.8 Belediyelerin İlişkili Olduğu Çevreler

Bu başlıkta belediyelerin ilişkili oldukları çevreler, iç çevre ve dış çevre olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak açıklanmıştır. Şekil 13’te belediyelerin ilişkili oldukları çevreler genel olarak şematize edilmiştir.

Şekil 13: Belediyelerin İlişkili Oldukları Ekonomik Çevre



<sup>56</sup> Öngörülen alt görevlerde toplam en az bir yıl çalışmış olmak. Ancak yeni kurulan mahalli idarelerde ilk yıl bu süre şartı aranmamaktadır.



### 3.8.1 Belediyelerin İlişkili Oldukları İç Çevre

Bu başlık altında, belediye tüzel kişiliği içinde ya da ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmasına rağmen belediyenin idari ve mali açıdan kontrolü veya etkisi altında bulunan bağlı idare ve belediye şirketlerine yer verilmiştir.

Bağlı idare, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde, “*belediyelere bağlı, kanunla kurulan, ayrı bütçeli ve kamu tüzel kişiliğine haiz su ve kanalizasyon, otobüs, ulaştırma ve benzeri hizmetleri yürüten idareler*” olarak tanımlanmıştır. Büyükşehirlerde su-kanalizasyon ve ulaşım gibi hizmetler belediyenin bağlı kuruluşları tarafından yerine getirilmektedir. Bu kuruluşlardan su ve kanalizasyon idareleri Kanunla<sup>57</sup> kurulmuş ve kendilerine kamu tüzel kişiliği ve ayrı bütçe yetkisi verilmiştir. Bu kuruluşlar büyükşehir belediyelerinin denetimi altındadır. Bağlı kuruluşlar, kamu hukukuna göre faaliyetlerini sürdürürler ve her ne kadar hizmet üretilip satsalar da kâr amacı güdemazler. Özellikle toplu ulaşım hizmetleri belediyeler tarafından desteklenmektedir. Büyükşehir belediye başkanı bu kuruluşların yönetim kurulu başkanıdır. Yürütme yetkisi ise genel müdüre verilmiştir<sup>58</sup>. Su ve kanalizasyon idareleri, büyükşehirlerin tamamında kurulmuş olmasına rağmen toplu ulaşım ile ilgili kuruluş sadece İstanbul, Ankara ve İzmir’de kurulmuştur<sup>59</sup>(TBB, 2015:25).

Belediye şirketleri ise bazı yerel hizmetlerin yürütülmesi amacıyla, belediyeler tarafından kurulan ya da ortak olunan, bağımsız bütçeli özel hukuk tüzel kişileri şeklinde tanımlanabilir. Belediye şirketleri, belediye iktisadi teşekkülleri (BİT) olarak da bilinmektedir. 5393 sayılı Kanununun 70. maddesi ve 5216 sayılı Kanununun 26. maddesi, belediyelere, **sadece kendi görev ve yetki alanlarında** şirket kurma imkânını vermektedir<sup>60</sup>. Dolayısıyla kurulan şirketlerin faaliyet alanlarının, belediyelerin görev ve yetki alanıyla sınırlı olması zorunludur. Günümüzde belediye şirketleri, temizlik, park bahçe, peyzaj, bilgi işlem, akaryakıt,

<sup>57</sup> 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile İstanbul Büyükşehir belediyesine bağlı ayrı bütçe ve kamu tüzel kişiliğine haiz İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü (İSKİ) kurulmuştur. Kanunun Ek 5 inci maddesi ile bu Kanunun diğer büyükşehir belediyeleri için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır ve bu doğrultuda diğer büyükşehirlerde de Su ve Kanalizasyon İdareleri (SKİ) kurulmuştur.

<sup>58</sup> İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 3. Maddesine göre İSKİ'nin yönetimi; Genel Kurul (Büyükşehir Belediye Meclisi), Yönetim Kurulu, Denetçiler, Genel Müdürlük organları tarafından sağlanır.

<sup>59</sup> 2016 yılı itibarıyla toplam 33 adet belediye bağlı idaresi bulunmaktadır. 30 Büyükşehirde bulunan Su ve kanalizasyon kurumlarına ilave olarak İstanbul’da İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü (İETT), Ankara’da Ankara Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletme Müessesesi Genel Müdürlüğü (EGO) ve İzmir’de İzmir Elektrik, Su, Havagazı, Otobüs ve Trolleybüs Genel Müdürlüğü (ESHOT) idareleri mevcuttur.

<sup>60</sup> Ayrıca 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun 4. maddesine göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK)’ndan dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye veya belediye şirketine sermaye koyma şartı aranmaksızın, yüzde on nispetinde dağıtım şirketine ortak olmaya davet etmek zorundadır. Bu hükme göre bir ildeki büyükşehir belediyesi veya il belediyesi ildeki doğalgaz dağıtım şirketine kendisi veya belediye şirketi aracılığıyla ortak olmaktadır.

turizm, mühendislik, müşavirlik, toplu konut, unlu mamüller, kaynak suları, ulaşım, altyapı, taşıt, yedek parça, doğalgaz, katı atık, kömür, beton elemanları, hayvan borsası, otopark, kültür, sanat, spor, organizasyon işlerinin alım, satım, ihracat, ithalat, tesis kurma, işletme ve benzeri faaliyetlerde bulunmaktadır. Bir başka deyişle, bu şirketleri, neredeyse tüm ticari faaliyetlerin içinde görmek mümkündür. Mahalli ve müşterek ihtiyaçları karşılamak temel amaç ve görevine sahip olan belediyelerin, sahibi oldukları şirketlerin faaliyet alanlarına bakıldığında, bu faaliyetlerin ne kadarının mahalli müşterek hizmet ile sınırlı olduğu kuşkuludur (Meşe, 2011:4). Son yıllarda belediyelerde şirketleşmelerinin artması ve belediyelerin faaliyetlerinin çoğunluğunun şirkete kaynak aktararak ve kriteriz personel istihdam edilerek yapılmak istenmesiyle başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyeler kamu kurumlarından ziyade kurumsal olmayan aile şirketleri haline gelmişlerdir. Belediyeden ayrı bir tüzel kişiliği olan belediye şirketlerini, tam anlamıyla düzenleyen bir kanuni çerçevenin olmaması, belediye hizmetlerinin planlanması, sunumu ve sonuçların değerlendirilmesi, kaynak kullanımı, personel temini ve özellikle de belediye faaliyetlerinin kontrolü ve denetiminde sorunlara yol açmaktadır.

### **3.8.2 Belediyelerin İlişkili Oldukları Dış Çevre**

Bu bölümde belediyelerin ilişkili oldukları dış çevrenin anlaşılabilmesi için mahalli idareler, devlet ve hemşehrilerle olan ilişkileri ile ilgi genel bilgiler verilecektir.

Belediyeler, il özel idareleri ve köyler olarak sınıflandırılan mahalli idareler, belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla, kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile mahalli idare birlikleri kurabilirler. Mahalli İdare Birlikleri, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununda düzenlenmiştir. Kanununda mahalli idare birliği; “*birden fazla mahalli kurumun, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisi*” olarak tanımlanmıştır. Mahalli idare birlikleri, tüzüklerinde birliğe devredilmesi öngörülen mahalli müşterek nitelikli hizmetlere ilişkin olarak üye mahalli kurumların hak ve yetkilerine sahip bulunmaktadır<sup>61</sup>. Türlerine göre mahalli idare birlikleri, ülke düzeyinde birlikler, belediye hizmet birlikleri, özel idare-belediye hizmet birlikleri,

<sup>61</sup> Mahalli kurumların bütün görevlerini kapsayacak şekilde genel amaçlı veya amacı açıkça belirlenmemiş birlik kurulamamaktadır.

kalkınma birlikleri, çevre altyapı hizmet birlikleri, turizm birlikleri, içme suyu birlikleri, köylere hizmet götürme birlikleri ve diğer birlikler olarak sınıflandırılmaktadır<sup>62</sup>.

Anayasaya göre Türkiye, siyasi bakımdan üniter yönetim sistemine sahiptir ve merkezi yönetim, ülkenin bütünü için politika belirleme, yönlendirme ve her türlü standartları koyma bakımından geniş yetkiye sahiptir. Kamu hizmetlerinin önemli bir kısmı merkezi yönetim tarafından belirlenmekte ve merkezi yönetimin yetki genişliği ilkesine göre oluşturduğu il teşkilatları (sağlık il müdürlüğü, milli eğitim il müdürlüğü, tarım il müdürlüğü, çevre şehircilik il müdürlüğü, gençlik spor il müdürlüğü gibi) aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ülkemiz yönetsel ve mali bakımdan yetkilerin merkezde toplandığı bir ülkedir. Ulusal savunma, adalet, bayındırlık, enerji gibi merkezi yönetim tarafından yürütülmesi gereken kamu hizmetleri yanında, pek çok ülkede yerel düzeyde sunulan eğitim, sağlık, gençlik ve spor, çevre, kültür, sanat, turizm, sosyal hizmetler ve yardımlar gibi kamu hizmetleri de büyük bir ağırlıkla merkezi yönetim tarafından yürütülmektedir. İhale, personel, harcırah, sağlık, sosyal güvenlik, gelir ve bütçe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler merkezi yönetim tarafından yapılmaktadır. Belediyelerin bu tür konularda düzenleme yapma yetkisi yoktur. Türkiye’de merkezi ve yerel yönetimlerin görev ve sorumlulukları yasalarla belirlenmiş olmasına rağmen bazı kamu hizmetleri (örneğin sosyal hizmet ve yardımlar) hem merkezi yönetim ve hem de yerel yönetim birimleri tarafından yürütülebilmektedir (Kerimoğlu vd., 2009:8). Kamu hizmetlerinin yerelleştirilmesi 2003 yılından itibaren hükümet politikaları olmasına ve bazı yetkiler belediyelere aktarılmasına rağmen yerel nitelikli birçok kamu hizmeti hâlâ merkezi yönetim tarafından sağlanmaktadır (TBB, 2015:5).

Anayasamızın 127. maddesinde ise “*merkezi kurumun, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin kurumun bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahip olduğu*” düzenlenmiştir. İdari vesayet, devletin bütünlüğünü ve kamu hizmetlerinin tüm ülke düzeyinde uyumlu bir biçimde yürütülmesini sağlamak için (Günday, 2004:74) yerinden yönetim kuruluşlarının yürütmeye ilişkin kararlarını ve yönetsel eylemlerini denetleme ve bozabilme yetkisidir (Tortop aktaran Türkyılmaz, 2014:23). Vesayet makamının yerinden

<sup>62</sup> 2015 yılı İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü verilerine göre toplam 791 mahalli idare birliği bulunmaktadır.

yönetim kuruluşlarının işlemleri üzerindeki yetkisi, hiyerarşik üstün astının işlemleri üzerinde olan denetleme yetkisine göre oldukça sınırlıdır ve kanunda açıkça sayılan şu yetkilerden ibarettir: onama, onamama, uygulamasını erteleme, idari yargıda dava açma (Nohutçu, 2007: 243). Belediyelerin karar ve işlemleri üzerinde de birçok bakanlık ve merkezi idare kuruluşunun, denetim, onaylama, izin verme, yerine geçip karar alma, erteleme şeklinde vesayet yetkisi bulunmaktadır.<sup>63</sup>

Ayrıca Belediye Kanununun 75. maddesinde yer alan *“Belediyeler, belediye meclisinin kararı üzerine yapacağı anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda; diğer mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapım, bakım, onarım ve taşıma işlerini bedelli veya bedelsiz üstlenebilir veya bu kuruluşlar ile ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilir ve bu amaçla gerekli kaynak aktarımında bulunabilir. Mahalli idareler ile merkezi idareye ait asli görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla gerekli aynı ihtiyaçları karşılayabilir, geçici olarak araç ve personel temin edebilir. Kendilerine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına devredebilir veya süresi yirmibeş yılı geçmemek üzere tahsis edebilir. Bu taşınmazlar aynı kuruluşlara kiraya da verilebilir.”* Hükmüne göre belediyeler diğer mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına belediye imkanlarını kullanılabilmektedirler.

<sup>63</sup> Başlıca vesayet denetimi alanları şunlardır (TBB, 2015:55-56):

- Belediyelerin kurumsal yapısını şekillendiren kadro standartları İçişleri Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığı tarafından belirlenir.
- Büyükşehir belediyelerinin genel sekreterleri ve bağlı kuruluşlarının genel müdürleri, büyükşehir belediye başkanının teklifi üzerine İçişleri Bakanı tarafından atanır.
- Stratejik planın içeriği Kalkınma Bakanlığı, faaliyet raporunun şekil ve içeriği Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.
- İmar planı hazırlama yönetmelikleri Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından düzenlenir. İmar planları ve bu planlardaki değişiklikler bu bakanlık tarafından izlenir ve denetlenir.
- Çevre Bakanlığı, belediyelerin çevreyle ilgili sorumluluklarını belirler ve çevrenin geliştirilmesiyle ilgili belediyelerin kullanabilecekleri kamu kaynaklarını kontrol eder.
- Belediyelerde ve tüm kamuda çalışan memurların özlük hakları devlet memurlarının özlük haklarıyla ilişkilendirildiğinden bu hususta Maliye Bakanlığı belirleyicidir.
- Belediye meclisinin kararları vali ve kaymakamlara gönderilmeden yürürlüğe girmez. Belediye meclisinin bazı kararları İçişleri Bakanlığının onayına tabidir.
- İçişleri Bakanlığı, belediyelerin işlemlerini kendine bağlı müfettişler eliyle denetleme yetkisine sahiptir. Bu denetim, belediyenin karar ve işlemlerinin kanuni düzenlemelere uygunluğunu içerir.
- Konusu suç teşkil eden karar ve işlemler nedeniyle belediye görevlileri hakkında soruşturma açılması İçişleri Bakanının iznine tabidir.
- Hakkında soruşturma ve kovuşturma açılan belediye başkanı ve belediye meclisi üyeleri, İçişleri Bakanınca, soruşturma ve kovuşturma sonuna kadar görevden uzaklaştırılabilir.
- Belediye hizmetlerinin halkın sağlık ve esenliğini hayati derecede etkileyecek şekilde aksaması halinde, İçişleri Bakanı, bu hizmetleri valiyeye yaptırabilir.
- İçişleri Bakanlığı, görevini yapmayan veya belediye ile ilgisi olmayan siyasi konularda karar alan belediye meclisinin feshini Danıştay'dan talep edebilir. Danıştay karar verinceye kadar da meclis toplantılarını erteleyebilir.

Belediye Kanununun 13. maddesinde ise herkesin ikamet ettiği beldenin hemşehrisi olduğu hükmüne yer verilmiş ve devamında ise hemşehri olmanın getirdiği haklar ve yükümlülükler düzenlenmiştir. Buna göre hemşehrilerin belediye karar ve hizmetlerine katılma, belediye faaliyetleri hakkında bilgilendirme ve belediye idaresinin yardımlarından yararlanma haklarının bulunduğu, ayrıca belediyelerin de hemşehriler arasında sosyal ve kültürel ilişkilerin geliştirilmesi ve kültürel değerlerin korunması konusunda gerekli çalışmaları yapacakları ve bu çalışmalarda üniversitelerin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, sendikaların, sivil toplum kuruluşları ve uzman kişilerin katılımını sağlayacak önlemler alacağı düzenlenmiştir. Ayrıca belirli haklara sahip olan, belediye sınırları içinde oturan, bulunan veya ilişkisi olan her şahsın ise belediyenin kanunlara dayanan kararlarına, emirlerine ve duyurularına uymakla ve belediye vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarını ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir.

### **3.9 Belediyelerin Ülke Ekonomisindeki Önemi**

Dünyada yerel yönetimlerin toplam kamu gelirleri içindeki payının %30-60 arasında olduğu görülmektedir. Yerel ve bölgesel yönetimlerin kamu harcamaları içindeki payı, İskandinav ülkelerinde %60, Japonya'da %65, Orta Avrupa ve birçok Avrupa ülkesinde %30-50 (Kasapoğlu, 2006:1) ve OECD ülkelerinde ortalama %32'dir (TBB, 2015:6). Türkiye'de kamu harcamaları içinde belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşların payı 2016 yılı itibariyle %12,4'tür.

Son yıllarda Türkiye'de dünyadaki uygulamalara paralel olarak artan yerelleşme talebi ve sonucunda bu yönde yapılan düzenlemeler ile belediyelerin görev, yetki ve sorumlulukları ile buna bağlı olarak mali imkânları artmakta, belediyeler gittikçe önem kazanmaktadır. Türkiye'de mahalli idare maliyesi süratle büyümektedir (Can ve Gündüzöz 2011:5). Bu sürece bağlı olarak da belediyelerin mahalli müşterek nitelikli hizmetleri sunarken mevcut kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gereği (Alıcı, 2007:2) daha da önemli bir hale gelmektedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından Belediyeler, Belediyelere Bağlı İdareler, Mahalli İdareler ve Genel Yönetim için hazırlanan 2016 Yılı Bütçe Dengesi tablolarından yararlanılarak hazırlanan 2016 Yılı Karşılaştırmalı Bütçe Denge Tablosu aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 13:** 2016 Yılı Karşılaştırmalı Bütçe Denge Tablosu (1.000 TL)

	<b>Belediyeler ve Belediyelere Bağlı İdareler (a)</b>	<b>Mahalli İdareler (b)</b>	<b>Genel Yönetim (c)</b>
<b>Harcamalar</b>	<b>112.236.675</b>	<b>121.184.088<sup>64</sup></b>	<b>904.584.664</b>
Personel Giderleri	14.606.989	16.488.611	166.545.428
Sosyal Güv. Kur. Devlet Primi	2.410.793	2.629.276	27.593.987
Mal ve Hizmet Alımları	46.525.180	48.700.978	107.345.850
Faiz Harcamaları	2.234.070	2.258.616	52.505.153
Cari Transferler	4.227.800	3.775.310	424.302.464
Sermaye Giderleri	37.018.517	41.778.167	101.782.775
Sermaye Transferleri	946.949	1.272.617	7.472.454
Borç Verme	4.266.377	4.280.513	17.036.553
<b>Gelirler</b>	<b>99.928.877</b>	<b>109.374.491</b>	<b>859.621.908</b>
Vergi Gelirleri	12.225.548	12.243.842	471.729.227
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	23.464.796	23.658.446	60.010.678
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	2.128.519	8.176.215	3.306.339
Faizler, Paylar ve Cezalar	54.998.732	58.171.269	72.961.167
Sermaye Gelirleri	6.346.164	6.357.191	19.503.035
Sosyal güvenlik gelirleri	0	0	228.289.413
Alacaklardan Tahsilatlar	765.118	767.528	3.822.049
<b>Bütçe Dengesi</b>	<b>-12.307.798</b>	<b>-11.809.597</b>	<b>-44.962.756</b>

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2017

2016 yılında belediyeler 91.269.961.000 TL ve belediye bağlı idareleri 20.966.714.000 TL harcamada bulunmuştur. Mahalli idare harcamalarının % 92,6'sı, Genel Yönetim Harcamalarının ise yaklaşık %12,4'ü belediyeler ve bağlı idareleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Belediye harcamalarının belediye türlerine göre dağılımına Tablo 14'de yer verilmiştir.

**Tablo 14:** Belediye Harcamalarının Belediye Türlerine Göre Dağılımı (2016)

	<b>Tutar</b>	<b>Oran</b>
Büyükşehir Belediyeleri	45.389.187	0,40
İl Belediyeleri	6.364.938	0,06
İlçe ve Belde Belediyeleri	39.658.165	0,35
Belediyelere Bağlı idareler	20.966.714	0,19
<b>Toplam</b>	<b>112.236.675</b>	<b>1,00</b>

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2017

<sup>64</sup> Mahalli İdareler Harcamalarında tabloda gösterilen Belediyeler ve Belediyelere Bağlı İdareler Harcamalarına ilaveten İl Özel İdarelerin 7.882.697.000 TL ve Mahalli İdare Birliklerin 2.168.906.000 TL'lik harcamaları da yer almaktadır.

2016 yılı itibariyle büyükşehir belediyeleri ve bağlı idareleri, belediye harcamalarını yaklaşık %60'ını gerçekleştirmektedirler.

### 3.10 Belediyelerde Yapılan Denetimler

Günümüzde kentsel sorunlar her geçen gün hızla artış göstermekte ve yerel yönetimlerin kaynaklarını daha verimli kullanmaları gereği daha da ön plana çıkmaktadır. Kıt kamu kaynaklarının daha verimli kullanılması ise etkin bir yönetimi gerekli kılmaktadır (Çevik, 2010:263)

Belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ölçen en iyi araç denetimdir. Denetim sadece kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, yönetimin hukuka uygunluğu, saydam ve hesap verilebilen bir kurumsal yapının kurulması ve işletilmesi için önemli bir araçtır (Güredin,2014:11). Son yıllarda belediyelerin personel sayısı ve mali yapısı değerlendirildiğinde ülke ekonomisinde ve yönetiminde üstlendikleri roller gittikçe artmaktadır. Görev ve yetkileri ve bununla birlikte bütçeleri de önemli büyüklüklere ulaşan belediyelerin denetimi de oldukça önemli bir konudur.

Belediyelerde yapılacak denetimin genel çerçevesi, Anayasanın 127. maddesi, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile çizilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununun 54. maddesinde “*belediyelerin denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmak*” olarak tanımlanmıştır.

5393 sayılı Kanununun 55. maddesinde belediyelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç ve dış denetimin yapılacağı, bu denetimlerin iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunu, mali ve performans denetimini kapsayacağı, mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemlerin hukuka uygunluk ve kurumun bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetleneceği, ayrıca bağlı kuruluş ve işletmelerin de bu esaslar çerçevesinde denetleneceği ve denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanacağı ve meclisin bilgisine sunulacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca belediyelerin denetimine ilişkin farklı kanunlarda da düzenlemeler bulunmakta olup belediyelerde yapılan denetimler, belediyelerde iç denetim uygulamaları, belediyelerde dış denetim uygulamaları ve diğer denetimler başlıklarında incelenecektir.

### 3.10.1 Belediyelerde İç Denetim Uygulamaları

Belediye başkanı kurumun üst yöneticisi olarak, belediyenin iç kontrol sisteminin ve onun izlenmesinden belediye meclisine karşı sorumludur. Üst yönetim, iç kontrol sisteminin izlenmesi ve değerlendirilmesi alanındaki bu sorumluluğunu iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. İç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliği, performansı, etkinliği ve işleyişini denetleyerek sistemin aksayan yönlerine ilişkin değerlendirmelerini raporlayarak ve öneriler geliştirerek üst yönetime yardımcı olmaktadır.<sup>65</sup>

5018 sayılı kanunun 63. maddesine göre iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle belirlenmiştir. İç denetçiler, belediyelerde belediye başkanı (üst yönetici) tarafından iç denetçi sertifikasına<sup>66</sup> sahip adaylar arasından atanır ve aynı usülle görevden alınırlar. 5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesi hükmü uyarınca iç denetçi bulundurulacağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerinde 05.10.2006 tarihli ve 2006/10911 sayılı ile 06.05.2013 tarihli ve 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile tahsis edilen iç denetçi kadrolarına 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. 2015, 2016 ve 2017 yılları itibarıyla türlerine göre mahalli idarelere tahsis edilen iç denetçi kadroları ve bunlara yapılan atamalar Tablo 15’te gösterilmiştir (MİGM, 2017:116):

**Tablo 15:** Belediye ve Bağlı İdarelerinde İç Denetçi Sayıları

Türü	Tahsis Edilen Kadro Sayısı			Doldurulan Kadro Sayısı			Doluluk Oranı		
	2015	2016	2017 <sup>67</sup>	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Belediye	513	513	513	217	200	200	%42	%39	%39
Bağlı İdare	67	67	67	38	35	34	%57	%52	%51
<b>Toplam</b>	<b>580</b>	<b>580</b>	<b>580</b>	<b>255</b>	<b>235</b>	<b>234</b>	<b>%44</b>	<b>%41</b>	<b>%40</b>

**Kaynak:**(MİGM, 2017:116)’da yer alan Mahalli İdare Türlerine Göre Denetçi Sayısı başlıklı tablodan üretilmiştir.

<sup>65</sup> Ancak nüfusu 50.000 den küçük belediyelerde iç denetim faaliyeti yürütülmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

<sup>66</sup>Kamu kurumlarına iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir.

<sup>67</sup>İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)’nun 30.06.2017 Tarihi İtibariyle yayınladığı kamu idareleri itibarıyla iç denetçi sayıları verileri ilave edilmiştir.( <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>)



Tabloya göre belediye ve bağılı kurumlarındaki iç denetçi kadrolarının yaklaşık olarak yarısı dolu durumda bulunmakla birlikte iç denetçi sayılarında yıllar itibariyle bir azalış gözlenmektedir.

İDKK'nın 30.06.2017 tarihi İtibariyle yayımladığı kamu idareleri itibariyle iç denetçi sayıları verilerinden üretilen büyükşehir belediyeleri ve bağılı idarelerinin güncel iç denetçi sayıları Tablo 16'da verilmiştir.

**Tablo 16:** Büyükşehir Belediyelerinin Dolu-Boş İç Denetçi Kadroları

	Toplam İç Denetçi Kadrosu	Boş İç Denetçi Kadrosu	Dolu (Atanan)İç Denetçi Kadrosu
Büyükşehir Belediyeleri ve Bağılı idareleri	182	88	92
Yüzdeler <sup>68</sup>		%48,4	%51,6

Tablo 16'ya göre tüm belediyelerdeki gibi, büyükşehir belediyeleri ve bağılı idarelerinde de iç denetçi kadrolarının yarıya yakın boş durumda bulunmaktadır.

**Tablo 17:** Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Atanma Durumu

İç Denetçi Kadrosu Verilen Büyükşehir Belediyesi	İç Denetçi Atanmayan Büyükşehir Belediyesi	İç Denetçi Atanan Büyükşehir Belediyesi	1 İç Denetçi atan	2 İç Denetçi atan	3 ve Üzeri İç Denetçi atan
30	4	26	6	9	11
100%	13%	87%	20%	30%	37%

Yukarıda yer verilen tablolara göre 30 büyükşehir belediyesinin tamamına 182 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş olup bu belediyelerden de 26 tanesi iç denetçi ataması yapmış, 4 tane büyükşehir belediyesi<sup>69</sup> ise iç denetçi ataması yapmamıştır. Büyükşehir belediyelerinin 6'sında 1, 9'unda ise 2 iç denetçi bulunmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. maddesinin son fıkrasında; *"Kamu kurumlarının yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağılı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir."* hükmü yer almaktadır. Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin<sup>70</sup> 8. maddesinde ise, atanmış iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan kurumların iç denetim birimi

<sup>68</sup> Yüzdeler belediyeler ve bağılı idareler birlikte değerlendirilerek hesaplanmıştır.

<sup>69</sup> Kayseri, Kocaeli, Mardin, Tekirdağ Büyükşehir belediyelerinin iç denetçi kadroları halen boş bulunmaktadır.

<sup>70</sup> 19.04.2013 tarih ve 28623 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan

başkanlığı kurmalarına İDKK tarafından genel uygun görüş verildiği ve bu hususta ayrıca Kurulun görüşünün sorulmasına gerek bulunmadığı düzenlenmiştir. Dolayısıyla iç denetim birimi kurmak için gerekli olan üç ve üzeri denetçi sayısını sağlayan 11 belediye bulunmakta olup bu sayıda büyükşehir belediyelerinin %37'sine tekabül etmektedir.

En çok iç denetçi bulunan belediyeler ise İstanbul (15), Ankara (10), İzmir (10), Mersin (7), Adana (6) büyükşehir belediyeleridir.

5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetim biriminin amacı, teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kamu kurumlarının belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyetini gerçekleştirmeleri gerekmektedir.<sup>71</sup>

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 faaliyeti olan iç denetim faaliyetinin yararlı olabilmesi için risk odaklı, sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunun içinde her yıl yapılacak risk odaklı iç denetim faaliyeti için yol gösterici olacak şekilde üç yıllık süreler için *iç denetim planının* ve buna uygun olarak her yıl *iç denetim programının* hazırlanması ve üst yönetici tarafından yapılacak iç denetim görevlendirmelerinde de denetim plan ve programına uyulması gerekmektedir. İç denetim faaliyeti; üçer yıllık dönemler için hazırlanan iç denetim planına dayanan yıllık iç denetim programına göre yerine getirilecektir<sup>72</sup>. İç denetçiler, raporlarını

<sup>71</sup>İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. maddesinde ise "***İç denetim planı***; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve İDKK'ca hazırlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi de dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir." hükmüyle de üçer yıllık dönemler için iç denetim planının hazırlanmasının; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. maddesinde ise "***Kamu kurumlarının yıllık iç denetim programı*** üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır." denilmek suretiyle yıllık iç denetim programının hazırlanmasının zorunlu olduğunu belirtilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40. maddesinin birinci fıkrasında ise "***En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır.***" denilmiş ve. 19.04.2013 ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 5. maddesinin üçüncü fıkrasında da "***İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve üst yönetici tarafından aralık ayı sonuna kadar onaylanır. İç denetim plan ve programı, aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edilir ve uygulamaya konulur.***" Hükmüyle de iç denetimin yapılacağı alan ve konuların belirlenmesinin nasıl olacağı ve sonucunda hazırlanacak iç denetim programının nasıl kesinleşeceği belirtilmiştir.

<sup>72</sup> İç denetim planı ve programı ise iç denetçi tarafından (kurum yöneticileri ve çalışanlarıyla yapılacak görüşmeler ve üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak) riskli konu ve alanlara öncelik verilmek suretiyle hazırlanacak ve üst yönetici tarafından

doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar, üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir.

Büyükşehir Belediyelerinin iç denetçi sayıları ve 2014, 2015 ve 2016 yıllarında yürütülen iç denetim ve danışmanlık faaliyetlerine Tablo 18’de yer verilmiştir.

**Tablo 18: Büyükşehir Belediyelerinde Yürütülen İç Denetim ve Danışmanlık Faaliyetleri**

Belediye Adı	İç Denetçi Sayısı	2016 İç Denetim Raporları		2015 İç Denetim Raporları		2014 İç Denetim Raporları	
		Denetim Raporu	Danışmanlık raporu	Denetim Raporu	Danışmanlık raporu	Denetim Raporu	Danışmanlık raporu
Adana Büyükşehir Belediyesi	6	x		x		x	
Ankara Büyükşehir Belediyesi	10	x		x		x	
Antalya Büyükşehir Belediyesi	5	x	x	x	x	x	x
Aydın Büyükşehir Belediyesi	3	x		x			
Balıkesir Büyükşehir Belediyesi	2						
Bursa Büyükşehir Belediyesi	3	x	x	x	x	x	
Denizli Büyükşehir Belediyesi	2	x				x	x
Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	3	x	x	x	x	x	x
Erzurum Büyükşehir Belediyesi	1						
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	1					x	x
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	1	x	x	x	x		
Hatay Büyükşehir Belediyesi	2	x			x		
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	15					x	x
İzmir Büyükşehir Belediyesi	10	x	x	x	x	x	x
K.maraş Büyükşehir Belediyesi	4		x	x	x		x
Kayseri Büyükşehir Belediyesi	0						
Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	0						
Konya Büyükşehir Belediyesi	4						
Malatya Büyükşehir Belediyesi	2					x	x
Manisa Büyükşehir Belediyesi	2	x					
Mardin Büyükşehir Belediyesi	0						
Mersin Büyükşehir Belediyesi	7	x		x		x	
Muğla Büyükşehir Belediyesi	1		x		x		
Ordu Büyükşehir Belediyesi	2						
Sakarya Büyükşehir Belediyesi	2			x	x		
Samsun Büyükşehir Belediyesi	2	x					
Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi	1						
Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi	0						
Trabzon Büyükşehir Belediyesi	2						
Van Büyükşehir Belediyesi	1						
<b>Toplam</b>	<b>94</b>	<b>13</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>9</b>	<b>11</b>	<b>8</b>
Rapor Hazırlayan Büyükşehir Belediyesi Sayısı	19	15		13		12	
Yüzdeler		%50		%43		%40	
Son 3 yılda İç denetim Yapılan Büyükşehir Belediyesi	19	%63					

**Kaynak:** İDDK'nun 2014, 2015, 2016 yıllarına ait faaliyet raporlarından üretilmiştir.

Toplam 11 büyükşehir belediyesinde son 3 yıl içerisinde herhangi bir iç denetim raporu hazırlanmamıştır. Bunlarda 4 tanesinde iç denetçi bulunmadığından 7 tanesinin iç denetçisi

onaylanacaktır. İç denetim plan ve programı, Aralık ayı sonuna kadar onaylanmaz ise iç denetçinin hazırladığı haliyle kesinleşecek ve ona uygun olarak iç denetim faaliyeti yerine getirilecektir.

bulunmasına rağmen iç denetim raporunun hazırlanmadığı görülmektedir. Geçen sene ise sadece 13 tanesinde iç denetim raporu hazırlanmamıştır.

Sayıştay denetçileri tarafından yapılan 2015 ve 2016 yıllarına ait denetimler sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında; iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu kurumlarında ise bu birimlere yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı; iç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı, iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği, denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı, tespit edilmiştir (Sayıştay, 2017:8).

### 3.10.2 Belediyelerde Dış Denetim Uygulamaları

Belediyeler ve bağlı kurumlarının mali iş ve işlemleri ile mali yönetim ve kontrol sistemleri Sayıştay tarafından dış denetim kapsamında genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları esas alınarak denetlenmektedir.

Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

2012-2016 döneminde Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda, bütçe türlerine göre kamu idareleri için düzenlenmiş olan Sayıştay Denetim Raporlarının sayısı yıllar itibariyle Tablo 19’da verilmektedir.

**Tablo 19:** Yıllar İtibariyle Belediyelerin Sayıştay Denetim Raporları

	2012	2013	2014	2015	2016
Büyükşehir Belediyeleri	16	16	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	14	18	19	33	16
İl belediyeleri	61	62	51	51	35
İlçe belediyeleri	41	43	88	104	55
Mahalli İdare Şirketleri	-	-	28	39	3

**Kaynak:** (Sayıştay, 2017:4)’te yer alan tablodan üretilmiştir.

2016 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun’a tabi genel yönetim kapsamında; 30 büyükşehir belediyesi, 16 büyükşehir bağlı idaresi, 35 il belediyesi, 55 ilçe belediyesinde denetim gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. 2016 yılında yürütülen denetimler sonucunda, büyükşehir belediyeleri %100, büyükşehir bağlı idaresi %85, il belediyeleri %66, ilçe belediyeleri %60 oranında denetlenmiştir (Sayıştay, 2017:5).

### 3.10.3 Diğer Denetimler

Belediyelere iç ve dış denetim dışında uygulanan tüm denetimler diğer denetimler olarak değerlendirilmiştir.

Belediyelerin hem karar organı hem de denetim organı olan belediye meclislerinin bilgi edinme ve denetim yolları; Belediye Kanununun 26. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre belediye meclisi bilgi edinme ve denetim yetkisini; soru, genel görüşme, gensoru, faaliyet raporunu değerlendirme ve meclis üyeleri arasından oluşturacağı denetim komisyonu<sup>73</sup> aracılığıyla kullanmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, belediye başkanlarına belediye ve bağlı kuruluş ile işletmelerini denetleme görev ve yetkisi vermiştir. Belediye Başkanı bu yetkisini 5018 sayılı Kanun kapsamında iç denetçiler aracılığıyla kullanmakta iken; teftiş, inceleme ve özellikle de soruşturma işlemleri için Belediye Teftiş Kurulları Yönetmeliğine göre müfettişler ya da disiplin amirlerinden yararlanmaktadırlar (Türkyılmaz, 2014:26). Teftiş konu olan ve müfettiş soruşturma ve incelemesini gerektiren olaylar işlem odaklı, geçmişe yönelik tespitleri içeren, reaktif ve cezalandırma esaslı bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir (Uzun, 2014:59).

Anayasamıza göre yerel yönetimler merkezi yönetimin vesayet denetimine tabidir. İçişleri Bakanlığı belediyeler ve bağlı idareler üzerinde mülkiye müfettişleri ve mahalli idareler kontrolörleri aracılığı ile idari denetim yetkisini kullanmaktadır. 5393 sayılı Kanun, İçişleri Bakanlığı'na belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemlerini, hukuka uygunluk ve kurumun bütünlüğü açısından denetleme yetkisi vermiştir. İçişleri Bakanlığı belediyeler üzerinde, yıllık programlı ve gerek duyulan hallerde özel denetim şeklinde idari denetim yetkisini kullanmaktadır. Ayrıca belediyelerin malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan başbakanın onayı üzerine içişleri

<sup>73</sup> Nüfusu 10.000'in üstünde olan belediyelerde, belediye meclisine kendi üyeleri arasından siyasi parti temsilcileri arasından seçilecek üç ile beş kişi arasında denetim komisyonu oluşturma imkânı getirilmiştir. Her yıl seçilecek ve bir önceki yılın gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerini denetleyen denetim komisyonu, gerekirse uzman kişilerden de yararlanarak raporlar hazırlayabilmektedir. Meclis denetim komisyonu, üyelerinin seçimle gelmesi, siyasi parti grupları ile bağımsız üyelerin meclisteki oranları kadar temsil edilmeleri ve komisyon raporları hakkında meclise bilgi verilmesi nedeniyle belediyelerin iç denetim mekanizması içerisinde fonksiyonel biçimsizliği en fazla olan denetim şekli gibi görünmektedir. Bununla birlikte denetim komisyonu üyelerinin denetime ilişkin bilgi ve deneyimi denetimin başarısı konusunda belirleyici olmaktadır. Bu nedenle siyasi partilerin yerel seçimlerde meclis üyesi adayları arasından denetim komisyonuna üye olabilecek nitelikte adaylara yer vermeleri önem taşımaktadır (TEPAV, 2009:28)

bakanı tarafından yetkili denetim elemanlarına ilgili belediyenin tüm malî yönetim ve kontrol sistemleri, malî karar ve işlemleri mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirebilir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili belediye başkanına gönderilir (Tepav, 2009:30-31).

Belediyeler, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken yaptıkları bazı faaliyetleriyle ilgili olarak diğer bazı bakanlık ve kamu idareleri tarafından da denetlenebilmektedir. Örneğin vergi işlemlerine ilişkin Vergi Denetim Kurulu, imar işlemelerine ilişkin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı gibi farklı kamu kurumları tarafından da denetlenebilmektedir. Ayrıca Cumhurbaşkanının görevlendirmesi üzerine Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanın görevlendirmesi üzerine Başbakanlık Teftiş Kurulu da gerek görülmesi durumunda belediyelerde denetim ve soruşturma yapabilmektedir.

### 3.11 Belediyelerde İç Kontrol Sisteminde Görevli Birimler ve Görevliler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurularak esas itibariyle harcama ve kontrol süreçlerinde kamu kurumların yetki ve sorumluluk düzeyleri artırılarak "*yönetim sorumluluğu*" ilkesinin benimsendiği görülmektedir. 5018 Sayılı Kanunda harcama sürecinde yer alan görevliler memuriyet kadrosu ve unvanına bakılmaksızın sıfatları ve icra ettikleri mali işlemin niteliği itibariyle belirtilmiştir. Kanunun "*kontrolün yapısı ve işleyişi*" başlıklı 57. maddesinde "*Kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu*" belirtilmiştir.

Kanunun 11. maddesine göre ise her kurumun üst yöneticisinin yönetim sorumluluğu gereğince kurumunda mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, işleyişinin gözetilmesi, izlenmesinden sorumlu olduğu ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler<sup>74</sup> aracılığıyla yerine getirecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Şekil 14'te belediyelerde iç kontrol sisteminin unsurları genel olarak verilmiştir.

<sup>74</sup> Nüfusu 50.000'in altında bulunan belediyelerde stratejik yönetim planı hazırlanması ve iç denetim birimi kurulması zorunluluğu bulunmamaktadır.

**Şekil 14:** Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Yukarıda yer verilen şekilde özetle belediyelerde iç kontrol sistemi, belediye başkanının sahipliği ve gözetiminde, mali hizmetler birimlerinin (strateji geliştirme birimleri) koordinatörlüğü ve danışmanlığında, harcama birimlerinin uygulaması ve iç denetim birimlerinin gözetim desteğiyle oluşturulur. Buna göre belediyelerde ise mali yönetimde görevli birimler; belediye (kamu idaresi), harcama birimleri, mali hizmetler ve iç denetim birimleri iken görevliler ise belediye başkanı (üst yönetici), muhasebe yetkilisi, harcama yetkilileri (birim daire başkanları/müdürleri) ve gerçekleştirme görevlileridir.

### 3.11.1 Belediye Başkanı (Üst Yönetici)

Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Başkan, genel olarak belediye teşkilâtının en üst amiri sıfatıyla, belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumakla görevlidir. 5018 sayılı Kanunda, belediyelerde belediye başkanının üst yönetici olduğu belirtilerek üst yönetici, “*mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu tutulan kişi*” olarak tanımlanmıştır.

<sup>75</sup> Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir.

<sup>76</sup> Belediyelerde muhasebe yetkililiği görevi mali hizmetler birim yetkilisi tarafından yürütülmekte iken Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ise bu görevin mali hizmetler birimi yerine kurulacak olan strateji geliştirme birimlerinin muhasebe-kesin hesap ve raporlama fonksiyonunu yürüten alt birim yöneticisi tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunla üst yöneticiye mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin birçok görev ve yetki verilmiştir. Belediyelerde belediye başkanları, kurumlarının stratejik planlarının ve bütçelerinin; kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından; sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesinin ve kullanımının sağlanmasından, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden; mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden meclislerine karşı sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk idari (yönetmel) bir sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Bazı istisnai durumlar dışında belediye başkanının mali sorumluluğu bulunmamaktadır.<sup>77</sup>

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin “Birim ve idare faaliyet raporlarının şekli” başlıklı 19.maddesinde; kurumun faaliyet raporlarına, Yönetmeliğin Eklerinde yer alan örneklere uygun olarak üst yönetici tarafından "İç Kontrol Güvence Beyanı", mali hizmetler birim yöneticisi tarafından "Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı", birim faaliyet raporlarına ise harcama yetkilisi tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı"<sup>78</sup>'nin imzalanarak eklenmesi zorunlu tutulmuştur.

Şekil 15'te belediye başkanı (üst yönetici) iç kontrol güvence ve mali hizmetler birim yöneticisi beyanına örnek verilmiştir.

<sup>77</sup>5018 sayılı Kanun üst yöneticiye (teşkilat ve ihale kanunları ile bazı kanunların özel düzenlemelerinden kaynaklanan üst yöneticinin harcama yetkisini kullandığı durumlar hariç) mali işlem süreçleri ile ilgili mali sorumluluk yüklememiştir. Örneğin, 5393 sayılı Belediye Kanununun 49. maddesinde yer alan olan; “Belediyenin yıllık toplam personel giderleri, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamaz. Nüfusu 10.000'in altında olan belediyelerde bu oran yüzde kırk olarak uygulanır. Yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamaz. Yeni personel alımı nedeniyle bu oranın aşılması sebebiyle oluşacak kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren hesaplanacak kanunî faiziyle birlikte belediye başkanından tahsil edilir.” hükmü ile belediye başkanlarına mali sorumluluk yüklenmiştir.

<sup>78</sup> Şekil ve içerik olarak “Üst Yönetici İç Kontrol Güvence Beyanı” ile aynıdır.



**Şekil 15: Belediye Başkanı (Üst Yönetici) İç Kontrol Güvence ve Mali Hizmetler Birim Yöneticisi Beyanı Örneği<sup>79,80</sup>**



**Kaynak:** Mamak Belediyesi (2017:242-243)

Şekil 15’te verilen söz konusu beyanlar, iç kontrol sisteminin kuruluş ve işleyişinde rol alan yöneticilerin sistemi sahiplenmeleri ve sorumluluklarının farkında olmaları açısından oldukça önemlidir.

### 3.11.2 Mali Hizmetler Birimi ve Muhasebe Yetkilisi

5393 sayılı Kanununda ise belediye teşkilâtının, norm kadroya uygun olarak yazı işleri, malî hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşacağı düzenlenmiş ve Mahalli İdareler Norm Kadro Yönetmeliğinde de belediyeler için mali hizmetler daire başkanı ve müdürü norm kadroları oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kanunun malî hizmetler birimini düzenleyen 60. maddesi; malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; kurumların teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde çıkarılacak yönetmekle belirleneceğini düzenlemiştir. Bu kapsamda kamu kurumlarında strateji geliştirme birimlerinin (SGB'lerin) kurulmasını öngören Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik düzenlenmiştir. Yeni kamu mali yönetimi anlayışının getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de 5018 sayılı kanun ve söz konusu Yönetmelikle kamu idareleri için SGB’lerin bir strateji ve yöntem geliştirme (think

<sup>79</sup>Yıl içinde üst yönetici değişmişse “benden önceki yönetici/yöneticilerden almış olduğum bilgiler” ibaresi de eklenir. Üst yöneticinin herhangi bir çekincesi varsa bunlar liste olarak bu beyana eklenir ve beyanın bu çekincelerle birlikte dikkate alınması gerektiği belirtilir.

<sup>80</sup>Strateji geliştirme başkanlıklarında başkan, strateji geliştirme daire başkanlıklarında daire başkanı, strateji geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerde müdür, diğer idarelerde kurumların mali hizmetlerini yürüten birim yöneticisi.

tank) merkezleri olması amaçlanmış ve kamu mali yönetim sisteminde önemli görevler verilmiştir.

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte strateji geliştirme birimlerine (SGB) aşağıdaki dört ana fonksiyon verilmiştir:<sup>81</sup>

- Stratejik yönetim ve planlama
- Performans ve kalite ölçütleri geliştirme
- Yönetim bilgi sistemi
- Mali hizmetler
  - Bütçe ve performans programı
  - Muhasebe, kesin hesap ve raporlama
  - İç kontrol

Genel olarak koordinasyon ve danışmanlık çerçevesinde şekillenen görevlerin yanı sıra bütçe, muhasebe, kesin hesap ve ön mali kontrol işlemlerinde işlevsel ağırlık da söz konusudur. İdarelerin görev alanı ve teşkilat yapılarına göre, bu fonksiyonların alt birimler tarafından yürütülebileceği, birleştirilerek bir veya daha fazla alt birim tarafından yürütülebileceği gibi, bir fonksiyon birden fazla sayıda alt birim tarafından da yürütüleceği, ancak, malî hizmetler fonksiyonu kapsamında yürütülen iç kontrol faaliyetinin, diğer faaliyetleri yürüten alt birim ve personelden ayrı bir alt birim ve personel tarafından yürütülmesinin zorunlu olduğu düzenlenerek iç kontrole ayrı bir önem verilmiştir. Bu kapsamda teşkilat yapılarına göre belediyelerde iç kontrol müdürlüğü veya iç kontrol şube müdürlüğü kurulması gerekmektedir.

Strateji Geliştirme Birimleri (SGB); iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yaparak iç kontrol sisteminin etkililiği

<sup>81</sup>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. (SGB Yön. M.4) Mahalli idareler ile strateji geliştirme birimleri kurulmayan idareler 5. maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilenlerin dışındaki görevler, mahallî idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler; strateji geliştirme birimi kurulmayan idarelerde ise bu kurumların mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimler tarafından bu Yönetmelik hükümlerine göre yerine getirilir. (SGB Yön. M.29 Mahallî idareler ile strateji geliştirme birimleri kurulmayan idareler )

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. maddesine göre ise belediyelerde Strateji Geliştirme Birimlerinin Görevlerini ise belediyelerin ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler veya strateji geliştirme birimi kurulmayan idarelerde ise bu kurumların mevcut yapılarında malî hizmetlerini yürüten birimler tarafından bu Yönetmelik hükümlerine göre yerine getirileceği düzenlenmiştir. 5393 sayılı Kanun belediyeler için mali hizmetler birimini zorunlu birimlerden saydığı ve Norm kadro yönetmeliği de bu hükme istinaden norm kadrolar oluşturulduğu için kanunen SGB birimlerinin Mali Hizmetler Birimleri yerine kurulması mümkün değildir. Uygulamada ise bazı belediyelerde mali hizmetler birimi yerine SGB birimlerinin kurulduğu, bazılarında iki birimin de müstakil olarak yer aldığı fakat pek çoğunda ise yalnızca mali hizmetler biriminin faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir. Mevzuatta yeni sisteme uygun tümünden bir değişiklik yapılmıyca kadar 5393 sayılı Kanuna uygun olarak birimin adının mali hizmetler daire başkanlığı/müdürlüğü birim yöneticisinin mali hizmetler daire başkanı/müdürü olması alt fonksiyonların ise SGB yönetmeliğine uygun olarak teşkilatlanması, gerek söz konusu kanunlara gerekse Norm kadro yönetmeliğine uygun olacaktır.

artırıcı tedbirleri üst yönetime önererek belediyelerde üst yönetimin en büyük yardımcılarıdır. Ayrıca SGB'ler harcama sürecinde yer alarak ön malî kontrol görevinin yürütülmesi ve harcama birimlerinin iç kontrol faaliyetlerinde rehberlik ve koordinasyonun sağlanması gibi görevleriyle hem düzenleyici hem de uygulayıcı bir birim olarak sistemin içerisinde yer almaktadırlar. Ayrıca SGB'ler stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun hazırlanması gibi görevleriyle de iç kontrol sisteminin yönetim merkezi konumundaki birimdir. Ayrıca İhtiyaç halinde SGBlerin, belediyenin görev alanına ilişkin konularda KİKS'lere aykırı olamayan kurumlarına özgü iç kontrol standartlarını hazırlayabilme yetkileri de bulunmaktadır. SGB'lerin pek çok görevinden en önemlilerinden birisi olan “Danışmanlık hizmeti sunma ve bilgilendirme yükümlülüğü” söz konusu Yönetmeliğin 27. maddesinde düzenlenmiştir: *“Strateji geliştirme birimleri, harcama birimleri tarafından birimlerine ilişkin olarak istenilen bilgileri sağlamak ve harcama birimlerine malî konularda danışmanlık hizmeti sunmakla yükümlüdür. Bu amaçla malî yönetim ve kontrol ile denetim konularında gerekli bilgi ve dokümantasyon, yetki ve görevleri çerçevesinde, strateji geliştirme birimleri tarafından oluşturulur ve izlenir. Harcama birimleri, malî mevzuatta meydana gelen değişiklikler konusunda strateji geliştirme birimleri tarafından uygun araçlarla bilgilendirilir. Malî konulardaki düzenleme ve kararların uygulanması konusunda, gerektiğinde ilgili kurumların görüşü de alınarak, strateji geliştirme birimleri tarafından uygulamaya açıklık getirici ve yönlendirici yazılı bilgilendirme yapılabilir.”*

Muhasebe yetkilisi ise usulüne göre atanmış, muhasebe biriminin (kamu kurumlarına ait, gelir ve alacakların tahsili, gider ve borçların hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe hizmetlerinin yapıldığı birim) yönetiminden ve yetkili mercilere hesap vermekten sorumlu yönetici olarak tanımlanmıştır (GYMY m.4). Belediyelerde mali hizmetler biriminin yöneticisi (daire başkanı/ müdür), yürütmekte olduğu görevin doğası gereği muhasebe yetkilisidir, SGB Yönetmeliğinde ise genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde<sup>82</sup>, muhasebe yetkililiği görevinin, strateji geliştirme biriminin muhasebe-kesin hesap ve raporlama fonksiyonunu yürüten alt birim yöneticisi tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir.<sup>83</sup> Mali hizmetler

<sup>82</sup> Genel bütçe kapsamındaki kamu kurumlarının muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür.

<sup>83</sup> 4 ve 5. Maddelerine göre Muhasebe yetkilisi mutemedi ise, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlilerini ifade ettiği, Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin

müdürlüğünde görev yapan muhasebe yetkilisinin iç kontrol sistemine ilişkin olarak harcama sürecinde iç kontrollerin mali bir alt fonksiyonu olan ön mali kontrol görevi bulunmaktadır.

### 3.11.3 Harcama Birimi, Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlileri

5018 Sayılı Kanununun 3. maddesinde yapılan tanıma göre harcama birimi; “*kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi*” ifade etmektedir.<sup>84</sup> Bu hüküm uyarınca bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır. Harcama biriminden söz edebilmek için kendisine ödenek tahsis edilen bir kamu idaresi biriminin bulunması gerekmektedir. Belediyelerde belediyenin teşkilat yapılarına göre harcama birimleri farklılık gösterebilmektedir. Büyükşehir belediyelerinde daire başkanlıkları harcama birimleri iken diğer il ve ilçe belediyelerinde ise müdürlükler harcama birimi olmaktadır. Belde belediyelerinde ise belediye başlı başına bir tek bir harcama birimi olarak kabul edilmektedir. 5018 Sayılı Kanununun 31. maddesinde harcama yetkilisi, “*bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi*” olarak tanımlanmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre; bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kanundaki hükümlere göre harcama yetkililiği kanunlarla düzenlenen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla bütçelerden harcama yapılabilmesine imkan ve izin veren bir yetki olarak tanımlanabilir. Harcama yetkilisinin onayı olmadan kamu idaresi bütçesinden harcama yapılması hukuken mümkün değildir (Arslan, 2014:94).

---

Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir. Veznedar, tahsildar, icra memuru gibi unvanlarla muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almak, vermek ve göndermek üzere görevlendirilenler muhasebe yetkilisi mutemedidir.(Özdemir, 2015:10). Zorunluluk bulunması halinde yukarıda unvanları belirtilenler dışında, muhasebe yetkilisi adına para ve parayla ifade edilebilen değerleri almak, vermek, veznedare muhafaza etmek üzere kamu kurumlarının görevli personeli arasından, ilgili muhasebe yetkilisinin de muvafakati alınarak seçilen personel, harcama yetkilisi tarafından muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görevlendirilebileceği gene aynı yönetmelikte belirtilmiştir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri dışında hiçbir kimse kamu idaresi adına para tahsil edemez, değerleri alamaz, – kanuni düzenlemeler gereğince bankalardan yapılan ödemeler hariç – gönderemez ve ödeme yapamaz.

Muhasebe biriminde görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetleri, her ne adla olursa olsun tahsil ettikleri paraları ve kendilerine teslim edilen değerleri muhasebe biriminin veznesinde muhafaza etmek zorundadır ve kayıplardan sorumludurlar. Muhasebe birimi hizmet binası dışında veya muhasebe biriminin bulunduğu yerin belediye hudutları dışında görevlendirilen muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilâtın, miktarı ne olursa olsun en çok yedi günde bir ve her halde mali yılın son iş gününde muhasebe biriminin veznesine veya banka hesabına yatırılması zorunludur. *Tahsilât miktarının Muhasebat Genel Müdürlüğüne her yıl parasal sınırlarla ilgili tebliği ile belirlenen miktara ulaşması halinde yedi günlük süre beklenilmeksizin muhasebe biriminin veznesine yatırılması gerekir.* Muhasebe birimi dışında görev yapan muhasebe yetkilisi mutemetlerince çekle tahsilât yapılması durumunda, çekin en geç ertesi iş günü içinde muhasebe biriminin veznesine teslim edilmesi zorunludur.

<sup>84</sup>İdarelerde harcama yetkililiği ile ilgili 31.12.2005 tarih ve 26040 4. Mükerrer Sayılı Resmi Gazete’de Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ ve 28 Nisan 2006 tarih ve 26152 sayılı Resmi Gazete’de Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Mahalli idareler için ise 24/02/2006 tarih B050MAH0740001/45181sayılı içişleri Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır.

Her bir harcama biriminin yöneticisi, o harcama biriminin kaynaklarının kullanılmasından ve ihtiyaçlarının tahsis edilen ödenekler çerçevesinde karşılanmasından sorumludur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 32. maddesinde Harcama yetkilileri<sup>85</sup>, harcama talimatlarının ve harcamanın bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer ilgili mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludurlar. Buna göre harcama yetkililerinin idari (yönetmelik) ve mali sorumlulukları<sup>86</sup> bulunmaktadır.<sup>87</sup>

İç kontrolün kurulması ve yönetilmesinde üst yöneticiye yardımcı birimlerden diğer birisi de harcama birimleridir. Harcama birimlerinin yöneticileri olan harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrollerin işleyişinden sorumludurlar. Ayrıca tüm harcama birimlerinde, harcama işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılması gereken ön mali kontrol faaliyetleri, iç kontrol sisteminin bir alt fonksiyonu olarak "*yönetim sorumluluğu*" ilkesi kapsamında yürütülmesi gereken iç kontrol uygulamalarıdır. Ön mali kontrol faaliyetlerine ilave olarak birim faaliyet raporlarının ve performans programlarının düzenli aralıklarla tüm harcama birimleri tarafından hazırlanması ve her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren birim faaliyet raporlarının ekinde yer alan iç kontrol güvence beyanlarının tüm harcama yetkililerince imzalanıyor olması<sup>88</sup>, harcama birimleri ile iç kontrol sistemi arasındaki bağlantıyı ifade eden

<sup>85</sup>Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesine göre; harcama yetkilisi tarafından yazılı olarak görevlendirilen ve kendisine verilen avans veya adına açılan kredilerle sınırlı olarak yapacağı harcamalar konusunda harcama yetkilisine karşı sorumlu, bunların mahsubuna ilişkin belgeleri muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlü olan görevli *harcama yetkilisi mutemedini* ifade etmektedir. Harcama yetkilisi mutemetlerine ivedi ve zorunlu işler için belli bir tutara kadar avans verilir, bu tutarı aşan alımlar için kredi açılması gerekir.

<sup>86</sup>Kanunda mali sorumluluk, mali görev ve yetki verilen kişiler için öngörülmüştür. Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında da belirtildiği gibi 5018 sayılı Kanuna göre mali sorumluluğun şartları şunlardır:

- Kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin bulunması,
- Mevzuata aykırı karar, işlem, eylem bulunması,
- Ortada bir kamu zararının olması,
- Mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle zarar arasında bir illiyet bağının olması.

Mali sorumluluk için yukarıda belirtilen şartların tamamının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Mali olarak sorumlu olanlardan kamu zararı olarak nitelendirilen tutardaki ödemenin parasal olarak tazmini mümkündür. Mali sorumluluk sadece harcama veya ödeme işlemleri için değil gelir, alacak, nakit, taşınır ve taşınmaz malları kapsayan kamu kaynağının kullanımından da kaynaklanmaktadır. (Arslan, 2014:79)

Kamu Zararı: Kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.

<sup>87</sup> Harcama yetkilisinin devredilmesi yetkiyi devreden sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Harcama yetkilileri, bütçede belirlenen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise gönderilen ödenek tutarında harcama yapabilmektedirler. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür.

<sup>88</sup> Harcama yetkilisinin iç kontrol güvence beyanı, üst yönetici iç kontrol güvence beyanı ile aynı içeriğe sahiptir.

bir başka husustur. Yine, harcama birimlerinin; taşınır malların yönetiminden; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından; varlıkların korunması ile muhafaza edilmesinden; her türlü kamu kaynağının kullanılmasından yetkili ve sorumlu olmaları ve bu çerçevede hesap verme sorumluluğu ile yükümlü bulunmaları, harcama birimleri ile iç kontrol arasındaki bağlantıyı ortaya koyar niteliktedir.

Gerçekleştirme görevlileri ise harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması ve belgelendirilmesiyle görevli gerçekleştirme görevlileri ile ödeme emri belgesini düzenlemek ve ön mali kontrol yapmak üzere görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Arslan, 2014: 48). 5018 sayılı Kanun, harcama süreçlerinde yer alan tüm görevlileri gerçekleştirme görevlileri olarak adlandırmış ve harcama yetkilisine ve Sayıştay'a karşı tamamını sorumlu tutarak mali ve hukuki sorumluluk yüklemiştir. Bu kapsamda ihale sürecinde yer alan komisyon üyeleri, ihale sonrası denetim ve muayene komisyonlarında görev alan üyeler, ödemelerde ödeme emri düzenlemekle görevli harcama yetkilisi tarafından görevlendirilenler gerçekleştirme görevlisi olarak ifade edilmektedirler. Gerçekleştirme görevlileri tarafından harcama süreçlerinde hazırlanan belgelerdeki bilgilerin tam, doğru, usul ve esaslara uygun anlaşılabilir ve güvenilir olması, harcama yetkilisinin görevlerini doğru ve istenildiği şekilde yerine getirmesinde ve aldığı kararlarda etkili rol oynamaktadır.

### **3.12 Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin Kurulumu**

İç kontroller kurumlara özeldir. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol sistemi kurumun doğasına ve ihtiyaçlarına uygun olmalıdır (Akyel, 2010:85). Tek bir model olarak verilen iç kontrol yapısını, her kurum kendine uyarlamalıdır. Yönetim, yerleştireceği kontrollerin yapısına kendi kurumunu dikkate alarak karar vermeli ve uyarlama işlemini yaparken kurumun özel ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmalıdır (Alikadıoğulları, 2011:37).

İç kontrolün bütünsel bir bakış açısıyla bir sistem olarak kurulması ve tasarlanması faaliyeti; uzun vadeli planlamayı, bu planlama doğrultusunda projeler üretmeyi ve geleceğe uygun alt yapıları oluşturmayı gerekli kılmaktadır. Ayrıca, iç kontrolün tasarım ve kurgu aşamasından başlanarak, sistem içerisinde sürekli olarak değerlendirme, iyileştirme ve

geliştirme faaliyetlerine yer verilmeli ve mevcut planlamalar bu doğrultuda güncellenmelidir (Eralp ve Bozbaş, 2014:46).

İç kontrol standartlarına uyum açısından ilk olarak yapılması gereken, kurumun kurumsal mevzuatında yer alan ve iç kontrol açısından önem taşıyan hükümlerin keşfedilip sistematik olarak formüle edilmesidir. Daha sonraki aşamada ise kurumun amaçlarına ulaşması için icra ettiği faaliyetlerinin mümkün olduğunca kendi kontrolünde olması için yapılması gerekenler tespit edilmelidir (Arslan, 2014:372).

İç kontrol sistemi kuruluş aşamasında tasarlanırken risk ve maliyet faktörlerine ilişkin analiz ve değerlendirme mutlak surette yapılmalıdır. Bu çerçevede, kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek olası riskler tespit edilerek bu risklerin mümkün olduğu ölçüde azaltılması amacıyla tasarlanacak iç kontrol faaliyetlerinin fayda-maliyet analizleri yapılmalıdır (Eralp ve Bozbaş, 2014:47). Kurumların iç kontrol sisteminin varlığından dolayı katlanmış olduğu yükümlülükler iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturmaktadır. Bu sebeple, iç kontrol sisteminin kurulmasından sonra faaliyetlere uygulanan kontrol prosedürleri arttıkça, sistemin kuruma olan maliyeti de artacaktır. Faaliyetlerin belirli bir alanında aşırı kontrollere gidilmesi diğer faaliyetleri olumsuz yönde etkileyebilecektir. Yönetim tarafından faaliyet alanlarındaki riskleri kabul edilebilir düzeylere indirebilen ve faydası maliyetinden yüksek olan kontrol prosedürleri tasarlanmalıdır. (Saltık, 2007:29).

Bu doğrultuda, iç kontrol prosedürlerinin daha fazla uygulanması yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararları giderek azaltabilir, ancak hiçbir şekilde bu kayıpları tam manasıyla engelleyemez. Ne kadar iyi işleyen ve sağlam bir iç kontrol sistemi kurulursa kurulsun, öngörülemeyen ve engellenemeyen artık riskler<sup>89</sup> sebebiyle ortaya çıkacak kayıplara her kurumda mutlak surette karşılaşılabilecektir (Eralp ve Bozbaş, 2014: 48 ).

5018 Sayılı Kanununun 57. maddesinde, 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,*

<sup>89</sup>Artık (kalıntı) risk: iç kontrol faaliyetleri uygulandıktan sonra dahi engellenemeyen ve etkisi azaltılamayan risklerdir.

- *Mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi,*
- *Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması, bakımından ilgili kurumların üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması” öngörülmüştür.*

### **3.13 Belediyelerde Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları**

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel bir şekilde yeniden düzenlenerek belediyeler ve diğer kamu kurumlarında etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır. Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanunun 55. maddesinde malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı ayrıca, sistemlerin koordinasyonunun sağlanacağı ve kamu kurumlarına rehberlik hizmeti verileceği ve kamu kurumlarının, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir.<sup>90</sup>

Maliye Bakanlığınca yayınlanan KİKS Tebliğinde ve farklı zamanlarda yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgelerinde; kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve kamu kurumlarının kamu iç kontrol standartlarına uyumunun sağlanabilmesi için iç kontrol eylem planı hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir.<sup>91</sup> Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarının (İKEP) hazırlanması ve uygulanması, kurumların iş süreçlerini öngörülebilir hâle getirerek kurumsal faaliyetlerin hazırlanması ve icrası yönünden oldukça önemlidir. İKEP’in uygulanmasını sağlamak için; İKEP’te belirtilen eylemlerin, öngörülen zamanlarda ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi, İKEP’te gösterilen sorumlu birimlere aittir. Mali hizmetler birimleri, İKEP’lerin uygulanması için rehberlik ve koordinasyon faaliyetlerini yerine getirecektir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için birimlerin, görev alanlarıyla ilgili yıl içerisinde

<sup>90</sup>T.C. MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü SAYI: B.07.0.BMK.0.24-150/4005-1205 04/02/2009 KONUSU: Kamu İç Kontrol Standartları

<sup>91</sup>Türkiye İstatistik Kurumu tarafından en son açıklanan adrese dayalı nüfus kayıt sistemi sonuçlarına göre nüfusu 10.000’i geçmeyen belediyelerin, kamu iç kontrol standartlarına uyum sorumluluğu bulunmakla birlikte, eylem planı hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Eylem planı hazırlanması belediyelerin takdirine bırakılmıştır. ( 2013 Genelgesi m.10)



gerçekleştirecekleri faaliyetlere ilişkin hazırlayacakları yıllık iş planlarında, kurumların stratejik planlarında yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda ve kurumların İKEPlerinde belirlenmiş olan faaliyetlerinin tamamlanma sürelerini dikkate almaları gerekmektedir.

Bazı kamu kurumlarının, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak amacıyla anılan KİKS Tebliği kapsamında yapmaları gereken çalışmaları tamamlayamadıkları, söz konusu çalışmaların yürütülmesinde bazı tereddütlerin olduğu anlaşıldığından kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin KİKS'lerle uyumlu hale getirilmesi için yapmaları gereken çalışmaları belirlemek ve iç kontrole ilişkin çalışmalarında kamu kurumlarına rehberlik yapılması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından *İKEP Rehberi* hazırlanmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin izlenmesi faaliyetleri ve Sayıştay'ın 2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile İç Kontrol Standartlarına ilişkin olarak yaptığı tespitler doğrultusunda, kamu kurumlarınca İKEP'lerin hazırlanması, uygulanması ve revize edilmesi çalışmalarında esas alınmak üzere 2013 yılı İç Kontrol Uyum Genelgesini hazırlayarak kamu kurumlarına İKEP hazırlıklarına ilişkin ilave bilgilendirmeler yapmıştır.

Belediyeler, iç kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanun hükümleri ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine uyumlu bir şekilde oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmaları halen devam etmektedir.

### **3.13.1 KİKS Uyum Eylem Planlarının Hazırlanmasında Temel İlkeler**

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, belediyelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sırasında dikkate almaları gereken yöntem ve aşağıdaki temel ilkelere yer verilmiştir.

- *“5018 sayılı Kanun yönetim sorumluluğunu esas almaktadır. Bu doğrultuda, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işleyişini sağlamak sorumluluğu kamu kurumlarının üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine aittir.*
- *İç kontrol genel anlamda yönetim kontrolü olup; sadece düzenlemelerden, prosedürlerden, süreç akış şemalarından ve ön mali kontrolden oluşmamaktadır. İç kontrolün, faaliyetlerin yürütülmesinde benimsenen bir yönetim biçimi ve eylemler bütünü olarak ele alınması gerekmektedir.*

- *İç kontrol, idarede ayrı bir birim veya görev olmayıp, yönetim işleviyle birlikte mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir.*
- *İç kontrolün kapsamına kurumun bütün birimlerindeki mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlem dâhildir.*
- *İç kontrol sistemine ilişkin tüm düzenlemeler, yöneticiler ve personel tarafından sistemin kurgusunun ve işleyişinin tam ve doğru anlaşılmasını sağlayacak derecede ayrıntılı açıklamalar içermelidir.*
- *İç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşımla, kurumların yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendine özgü koşulları dikkate alınmalıdır.”*

### **3.13.2 KİKS Uyum Eylem Planlarını Hazırlanmasında Süreç ve Yöntem**

Belediyeler, İKEP hazırlık ve uygulama çalışmalarında organizasyon yapıları, idari kapasiteleri, çalışma yöntemleri ve benzeri özelliklerini dikkate alarak İKEP Rehberinde belirtilen ilke ve yöntemler ve Maliye Bakanlığı'nın 2013 İç Kontrol Genelgesinde belirtilen ilave açıklamaları çerçevesinde yürütmeleri, çalışmalarında etkinliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır. İKEP Rehberinde belirtilen ilke ve yöntemler ve 2013 İç Kontrol Genelgesinde belirtilen ilave açıklamalar kapsamında İKEP'lerin hazırlanma sürecine sırasıyla aşağıda değinilmiştir.

İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarının, üst yöneticinin liderliği ve gözetiminde, strateji geliştirme biriminin teknik desteği ve koordinatörlüğünde ve harcama birimlerinin katılımıyla yürütülmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi halinde iç denetim biriminin danışmanlık desteğinden yararlanılabilecektir. Eylem Planları kurumların kendi ürünleri olmak durumundadır. Bu nedenle, belirtilen birim ve görevlilerin katılımı olmaksızın, eylem planlarının hazırlanması işinin hizmet alımı suretiyle özel kişi ve kuruluşlara yaptırılmaması gerekmektedir. İlk defa veya yeniden hazırlanacak eylem planlarının dönemi iki yılı geçmemek üzere idareler tarafından belirlenecektir.

İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sorumluluğu esas olarak üst yöneticilere ait bulunmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemine yönelik çalışmaların üst yönetici onayıyla başlatılması, üst düzey sahiplenmeyi, yetkilendirmeyi ve izlemeyi sağlamasının yanında, üst yöneticinin olumlu iradesini göstermesi

açısından büyük önem arz etmektedir. Üst yönetici onayında veya onaya eklenecek dokümanda; çalışmanın amacı ve kapsamı, harcama birimleri, strateji geliştirme birimi ve oluşturulacak kurul ve gruplar ile bu kurul ve gruplarda görev alacak personelin bu çalışmadaki görev ve sorumlulukları, çalışmaların üst yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ve gerek duyulan diğer hususların açıklanması çalışmalarda etkinliği artıracaktır. Söz konusu onayda ayrıca, bir üst yönetici yardımcısı veya harcama yetkilisinin başkanlığında, harcama yetkilileri veya görevlendirecekleri yardımcılarında oluşan bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu (İKİYK) ile harcama birimlerinden yönetici veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın düzeydeki temsilcilerden oluşan bir Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubunun oluşturulması yerinde olacaktır. Kurul ve Grubun çalışmalarının koordinasyonu ile sekretarya hizmetleri mali hizmetler (strateji geliştirme) birimi tarafından yürütülecektir.

İKEP Hazırlama Grubu tarafından öncelikle idaredeki mevcut durumu ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen iç kontrol sistemini tespit eden, karşılaştıran ve boşlukları ortaya koyan bir rapor hazırlanması ve bu rapora, idarede KİKS'lere uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamak amacıyla yapılması gereken çalışmaları, prosedürleri ve düzenlemeleri gösteren İKEP Taslağının eklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede hazırlanan Rapor ve eki, İKİYK tarafından görüşülür ve uygun bulunan rapor ve eylem planı üst yöneticinin onayına sunulur. Eylem planında önerilen çalışmalar üst yönetici tarafından değerlendirilir, varsa gerekli görülen değişiklikler bu aşamada yapılır. Bu suretle son şekli verilen İKEP üst yönetici tarafından onaylanarak yürürlüğe konulur.

Üst yönetici tarafından onaylanan İKEP'te öngörülen çalışmaları gerçekleştirmekle görevli birim veya çalışma grupları tarafından hazırlanan taslak düzenlemeler, İKEP Hazırlama Grubunun uygun görüşüyle İKİYK'nın değerlendirilmesine sunulur ve değerlendirmelerle son şekli verilen taslak düzenlemeler üst yöneticinin onayına sunulur. Bu çerçevede hazırlanan taslak düzenlemelerden üst yönetici tarafından uygun bulunanlar onaylanarak yürürlüğe konulur ve uygulanır<sup>92</sup>. Ayrıca idareler tarafından hazırlanan eylem planlarında öngörülen eylemlerin gerçekleşme sonuçları, kurumların strateji geliştirme birimleri tarafından her yılın

<sup>92</sup> İç kontrol sistemine ilişkin yürürlüğe konulan düzenlemelerin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 27. maddesi uyarınca, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Bakanlığa (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne) gönderilmesi gerekmektedir(m.11). Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 2013 yılı İç kontrol Uyum Genelgesinde eylem planı göndermeyen kamu idareleri ile eylem planlarını yeniden hazırlayacak kamu idareleri eylem planlarını, yukarıda yer alan açıklamalar, www.bumko.gov.tr/kontrol adresinde yer alan tespit ve öneriler ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi çerçevesinde en geç 31/12/2014 tarihine kadar hazırlayacakları ve üst yöneticinin onayını müteakip on işgünü içinde Bakanlığa gönderecekleri düzenlenmiştir. ( 2013 Genelgesi m.12)

Haziran ve Aralık ayı sonu itibarıyla iki dönem halinde ve eylem planı formatında üst yöneticiye raporlanacak ve birer nüshası bilgi için on iş günü içerisinde Maliye Bakanlığına gönderilecektir.

İKEP'te öngörülen çalışmaların gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda üst yöneticinin onayıyla İKEP her zaman revize edilebilecektir. İç kontrol eylem planı revize çalışmalarında sadece tamamlanamayan eylemlerin değil eylem planlarında öngörülen tüm eylemlerin KİKS'ler ve bu standartların sağlanması için belirlenmiş genel şartlar çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi uygun olacaktır. Tamamlanmış olan eylemlere rağmen KİKS ve ilgili genel şartlar kapsamında halen makul güvence sağlanmadığı sonucuna varılmış ise yeniden eylem öngörülmesi hususu değerlendirilmelidir. Eylem planlarında yer verildiği halde gerçekleştirilemeyen eylemlerin gerçekleşmeme nedenleri araştırılmalı ve bu çerçevede; eylemin revize edilmesi, eylemin tamamlanma tarihinin revize edilmesi, eylemden vazgeçilmesi, yeni bir eylem öngörülmesi, gibi seçeneklerden birine veya birkaçına karar verilmelidir. Kamu kurumlarının eylem planlarında öngördükleri eylemlerin tamamının gerçekleştirilmiş olması da kamu iç kontrol standartlarına uyumun tam olarak sağlandığı anlamına gelmemektedir. 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat, iç kontrol sistemi ve işleyişinin düzenli ve sürekli olarak izlenmesini ve geliştirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle kamu kurumlarının mevcut eylem planlarında öngörülen eylemler tamamlandıktan sonra da düzenli olarak mevcut durumlarını Kamu İç Kontrol Standartları ve bu standartların sağlanması için belirlenmiş genel şartlar çerçevesinde yeniden değerlendirmeleri gerekmektedir. Kamu kurumlarının bu çerçevede yapacakları değerlendirmeler sonucunda; tüm standartlar için makul güvence sağlandığı sonucuna varılmış ise söz konusu açıklamaları içeren eylem planının hazırlanarak üst yönetici tarafından onaylanması ve Bakanlığa gönderilmesi, bununla birlikte mevcut durumun KİKS'ler çerçevesinde belirli aralıklarla gözden geçirilmesine devam edilmesi, makul güvencenin sağlanmadığı anlaşılan standartların bulunması halinde ise İKEP Rehberi ile Genelgede yer alan açıklamalar çerçevesinde yeni bir eylem planının hazırlanması ve üst yöneticinin onayı ile uygulamaya konulması gerekmektedir.

### 3.13.3 KİKS Uyum Eylem Planlarının İçeriği

İKEP Rehberine göre; belediyeler İKEP'lerinde Rehberde örneği ve küçük bir parçası da Tablo 20'de örneği verilen tablo formatını kullanılarak en az aşağıdaki bilgilere yer verilmesinin uygun olacağı düzenlenmiştir:

- *Kamu İç Kontrol Standardı Bileşeni – Kamu İç Kontrol Standardı Kod Numarası - Kamu İç Kontrol Standardı - Kamu İç Kontrol Standardının Genel Şartı*

- *Mevcut Durum* (Bu bölüm doldurulurken; ilgili standart ve genel şartı sağlayan mevcut mevzuat (idari düzenlemeler dâhil) ve ilgili standart ve genel şartı sağlayan mevcut uygulamalar tespit edilmeli ve yazılmalıdır).

- *Eylem Kod Numarası*<sup>93</sup>

- *Yapılması öngörülen eylem veya eylemler* (Bu bölüm doldurulurken mevcut düzenlemelerin iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlamada yetersiz kaldığı sonucuna varılması halinde gerekçesi ile birlikte yapılacak idari düzenleme çalışmalarına yer verilmesi gerekmektedir. Ayrıca mevcut uygulamaların iç kontrol sistemi açısından yeterli bulunmaması ve boşlukların tespit edilmesi halinde de bunların giderilmesi için öngörülen eylemlerin belirtilmesi, ilgili standart ve genel şartın sağlanması için hangi faaliyetlerin yapılacağı, ne tür mekanizmaların geliştirileceğinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Eylemler somut bir çıktıyı ifade etmelidir. Açık bir şekilde, ilgili standardın ve genel şartın amaçladığı hususun sürekli olarak varlığına ve işlerliğine güvence verecek bir “düzenleme”, “mekanizma-araç” yazılmalıdır. İlgili standart ve genel şart için mevcut durum bölümünde yer verilen düzenleme ve uygulamaların iç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağladığı sonucuna varılması halinde herhangi bir eylemin öngörülmemesi veya mevcut düzenleme ve uygulamaların iç kontrol sisteminin öngördüğü makul güvenceyi sağlamada yetersiz kaldığı halde çeşitli nedenlerle plan döneminde herhangi bir eylemin öngörülememesi hallerinde bu bölüm boş bırakılacaktır.)

- *Eylemlerin gerçekleştirilmesinden sorumlu birimler/harcama birimlerinden konusunda uzman personelin katılımıyla oluşturulacak çalışma grupları*<sup>94</sup>

<sup>93</sup> Eylem Planının Eylem Kod numarası bölümüne birinci sütunda yer alan Standart Kod Numarasının devamı niteliğinde bir kod verilebilir. Örneğin, KOS.1.1 kodunda yer alan genel şart için öngörülen eylemlere KOS 1.1.1, KOS 1.1.2 ... şeklinde kod numarası verilebilir.

<sup>94</sup> Bu bölüme ilgili standart veya genel şarta ilişkin eylem veya eylemlerin gerçekleştirilmesinden, diğer bir ifade ile eylem sonrası çıktı veya sonucu ortaya çıkarmaktan sorumlu olan birim veya çalışma grubu yazılmalıdır. Bu bölüme, “Tüm birimler”, “ilgili birimler” gibi belirsizlik içeren ifadelerin yazılması ya da boş bırakılması doğru olmayacaktır.

- *Sorumlu birim/çalışma grupları ile işbirliği yapacak birim/çalışma grupları*<sup>95</sup>
- *Eylemin gerçekleştirilmesinden elde edilecek çıktı veya sonuç (kanun veya yönetmelik taslağı, tebliğ, genelge, yönerge, talimat, idare ayrıntılı iç kontrol standartları, şema, rapor, çizelge, eğitim programı, eğitim materyali, eğitim faaliyeti, rehber, bülten, broşür, el kitabı, yazılım, kontrol listeleri, ve benzeri...)*<sup>96</sup>
- *Eylemin tamamlanması için öngörülen tarih*<sup>97</sup>
- *Açıklama*<sup>98</sup>

KİKS'lerin ilke bazlı olarak düzenlenmiş olması ve somut uygulama önerilerinin (kontrol listesi veya asgari gereklilikler) bulunmaması, iç kontrol uygulamalarına karar verirken yönetici ve çalışanların mesleki yargı kullanmalarını gerektirmektedir. Bu durum iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında ve işleyişinde ve dolayısıyla İKEP'lerde tam olarak yeknesak olmayan (mevcut durum, öngörülen eylemler) uygulamaların ve uygulama eksikliklerin bulunmasına sebebiyet vermektedir. Bu durumun farklı belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumlarının karşılaştırılabilirliğini de azaltmaktadır. İç kontrollerle ilgili düzenleme yapmaya yetkili olan Maliye Bakanlığı tarafından iç kontrol standartlarının somutlaştırılması için KİKS'lerin belediyelerde uygulanmasına ilişkin iyi uygulama örneklerine yer verilmesi, örnek İKEP'ler ve her bir standart için asgari yapılacaklar listesi yayınlanması belediyelerin çalışan ve yöneticilerine iç kontrol sistemimin kurulumu ve işleyişi için yol gösterici olacaktır

<sup>95</sup> Bu bölüme, eylemi gerçekleştirmekten sorumlu olan birim veya çalışma grubunun, çalışmalarını yürüttüğü sırada yardımına ihtiyaç duyabileceği birim veya birimler belirtilmelidir. Bu bölüme "ilgili birimler" gibi belirsizlik içeren ifadelerin yazılması doğru olmayacaktır.

<sup>96</sup> Bu bölüme, eylemin gerçekleştirilmesinden elde edilecek çıktı veya sonuç somut bir şekilde açıkça yazılmalıdır. Bu çıktı/sonuçlara örnek olarak; kanun, yönetmelik, tebliğ, genelge, yönerge, talimat,, rehber, bülten, broşür, el kitabı, üst yönetici onayı ve benzeri düzenleme taslakları, idare ayrıntılı iç kontrol standartları, şema, rapor, çizelge, form, eğitim programı, eğitim materyali, kontrol listeleri gibi dokümanlar, web sayfası düzenlemesi veya mevcut web sayfasına içerik konulması, yazılım gibi hususlar verilebilir. Ayrıca çıktı veya sonuçlar, ilgili standart ve genel şart için öngörülen eylemlerle uyumlu olmalıdır. Bu bölümde "gelişmiş bilinç düzeyi, sürekli kontrol, etkin insan kaynakları, paydaş memnuniyeti, v.b." gibi somut olmayan çıktılarına yer verilmesi doğru olmayacaktır.

<sup>97</sup> Bu bölüme, çıktının onaya sunulacağı veya eyleme ilişkin faaliyetin gerçekleştirileceği tarih yazılmalıdır. "Dönem boyunca", "sürekli", "periyodik olarak" gibi ibarelere yer verilmesi doğru olmayacaktır.

<sup>98</sup> Bu bölüm doldurulurken, ilgili standart ve genel şartla ilgili olarak, iç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağlayan düzenleme veya uygulamanın mevcut olduğu sonucuna varılması halinde "*Yeterli güvencenin sağlandığı ve bu nedenle yeni bir düzenleme veya uygulamaya gerek bulunmadığı*" ifadesine yer verilmelidir. İç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağlayan düzenleme veya uygulama bulunmadığı sonucuna varılması halinde ise "*Yeterli güvence sağlanmamaktadır. Bu nedenle ilgili eylemler öngörülmüştür*" ifadesine yer verilmelidir. Bu ibarenin, Planda öngörülen eylemin tamamlanması ve yeterli düzeyde uygulanması aşamasına kadar Planda kalması uygun olacaktır. İç kontrol sisteminin öngördüğü yeterli güvenceyi sağlayan düzenleme veya uygulama bulunmadığı halde çeşitli nedenlerle eylem öngörülmemesi halinde: "*yeterli güvence sağlanmamaktadır*" ifadesinin dışında ayrıca, "*Gerekli çalışmalar ..... nedenlerle plan dönemi sonrasına bırakılmıştır*" ifadesine yer verilmelidir.

Tablo 20: İç Kontrol Eylem Planı Örneği

I-KONTROL ORTAMI STANDARTLARI									
Standart Kod No	Standart ve Genel Şart	Mevcut Durum	Eylem Kod No	Öngörülen Eylem veya Eylemler	Sorumlu Birim	İşbirliği Yapılacak Birim	Çıktı Sonuç	Tamamlanma Tarihi	Açıklama
KOS 1	<b>Etik Değerler ve Dürüstlük:</b> Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.								
KOS 1.3	Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.	Kurumumuzda Etik Kurul oluşturulmuştur. Çalışanlarla işe girişlerinde Etik Sözleşme imzalanmaktadır. Her yıl etik haftasında etik kuralları ile ilgili eğitim verilmektedir.	KOS 1.3.1	Etik kuralları yönergelerinin hazırlanması	İnsan Kaynakları ve Eğitim Dairesi Başkanlığı	Kalite Yönetim ve Ar-Ge Şube Müdürlüğü	Etik Kuralları Yönergesi	Mart 2017	Mevcut durum yeterli güvence sağlamakla birlikte yazılı eylem öngörülmüştür.
II-RİSK DEĞERLENDİRME STANDARTLARI									
RDS 6	<b>Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi:</b> İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.								
RDS 6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	Amaç ve hedefler ile süreçlere yönelik riskler belirlenmekte olup, Kurumda risk ve kontrol faaliyetleri konularında gerekli çalışmaları yürütülmektedir. Risk koordinatörleri belirlenmiştir. Kurumumuzun TS ISO 31000 Risk Yönetim Sistemi Belgesi bulunmaktadır.	RDS 6.1.1	Görev tanımlarına risk yönetimi için kritik bazı görev ve yetkilerin eklenmesi	Kalite Yönetim ve Ar-Ge Şube Müdürlüğü	Tüm Birimler	Görev Tanımları	Ocak 2017	Mevcut durum yeterli güvence sağlamakla birlikte yazılı eylem öngörülmüştür.
			RDS 6.1.2	Kurumsal risklerin birim bazlı değerlendirilmesi	Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı	Tüm Birimler	Konsolide Risk Raporu	Şubat 2017	Mevcut durum yeterli güvence sağlamakla birlikte yazılı eylem öngörülmüştür.
III-KONTROL FAALİYETLERİ STANDARTLARI									
KFS 7	<b>Kontrol stratejileri ve yöntemleri:</b> İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.								
KFS 7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	Kurumda yürütülen her bir faaliyet tanımlanmıştır. Yönetim sistemi çalışmaları devam etmektedir. Kontrol, izleme ve sürekli iyileştirme amaçlı Kalite Geliştirme Yönetim Sistemi (QDMS) bulunmaktadır. Faaliyetlere ilişkin hiyerarşik kontroller yapılmaktadır. Faaliyetlere ilişkin süreç hiyerarşisi (temel, alt, detay) ve süreçlere göre riskler oluşturulmuştur.							Mevcut durum yeterli güvence sağlamaktadır.

### 3.14 Belediyelerde Stratejik Yönetim

5018 sayılı Kanun ile benimsenen performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu kurumlarının temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; bu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır. Performans esaslı bütçeleme sisteminin etkin şekilde uygulanabilmesi için stratejik planlama dokümanları ile faaliyet raporu ilişkisinin kurularak faaliyetler ile bütçe bağlantısının sağlanması gerekmektedir (Sayıştay, 2017:10).

5393 Sayılı Kanuna göre belediye başkanı, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde, kalkınma planı ve programı ile varsa bölge planına uygun olarak katılımcı bir yöntemle<sup>99</sup> 5 yıllık dönem için stratejik plan hazırlayarak belediye meclisine sunmak ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe giren stratejik plana uygun olarak belediyeyi yönetmek zorundadır<sup>100</sup>. Esasen stratejik plan belediye başkanının belediye seçimlerinde beş yıllık hizmet döneminde yapacağını vaat ettiği faaliyetlerdir. Dolayısıyla stratejik plan belediyelerde hesap verebilirliğin önemli bir aracı haline gelmektedir<sup>101</sup>. Stratejik planlardan istenen faydaların sağlanabilmesi için doğru ve uygulanabilir bir stratejik planın hazırlanması gerekir. O nedenle stratejik planda yer alan hedeflerin belediyenin hizmet öncelikleri<sup>102</sup> ve mali kaynakları göz önüne alınarak Stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini performans programları aracılığıyla yıllara dağıtılması gerekir (Tepav, 2014:46). Her yıl hazırlanacak performans programı ise stratejik planda o yıl için öngörülen stratejik

<sup>99</sup> Stratejik plan, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanacaktır.

<sup>100</sup> Nüfusu 50 000'in altında olan belediyelerde stratejik plan yapılması zorunlu değildir.

<sup>101</sup> Dolayısıyla her yeni seçilen belediye başkanı kendi dönemi için stratejik planı yeniden hazırlaması gerekmektedir. Ayrıca Belediye; belediye başkanının değişmesi dışında görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen mevzuatta değişiklik olması ve doğal afet, tehlikeli salgın hastalıklar veya ağır ekonomik bunalımların vuku bulması hallerinde stratejik planlarını yenileyebilmektedirler. Yenileme işlemi planın yeni bir beş yıllık dönemi ihtiva edecek şekilde yeniden hazırlanmasıdır. Stratejik planların asgari 2 yıl değişikliğe gidilmeden uygulanması zorunlu olup 2 yıllık tatbikat döneminden sonra belediye yönetimi amaçlarını gerçekleştirmek için yeni hedeflere ihtiyaçları olduğunu tespit ederse yeni hedefler belirleyerek kalan 3 yıllık plan döneminde stratejik planını; misyon, vizyon ve amaçlarda değişiklik yapılmadan güncellenebilecektir.

<sup>102</sup> Stratejik plana yerel kamuoyu desteği sağlanabilmesi için belirlenen stratejik hedefler yerel ihtiyaçların öncelikleri ile uyumlu olmalıdır. Acil konut, katı atık yönetimi veya içme suyu gibi öncelikli ihtiyaçlar varken belediye kaynaklarının park yapmak, gösteri merkezi inşa etmek veya konserler düzenlemek gibi yerlere harcanması sorgulanmalıdır. Her yıl bütçe gerçekleştirmeleri ile o yılın performans programında yer alan iş ve hizmetlerin bitirilmiş olması gerekir. Aksi halde geriye bırakılan her iş veya hizmet, stratejik planın aksaması anlamına gelecektir. O nedenle her yıl bütçe gerçekleştirmelerinin stratejik plan ve performans programı ile ne kadar uyumlu yürüdüğü gözden geçirilmesi gerekir. Performans programı ve bütçede yer aldığı halde çeşitli nedenlerle gerçekleştirilemeyen iş ve hizmetlerin nasıl telafi edileceğine karar verilmelidir.



hedeflerle uyumlu olmalıdır. Doğal olarak yıllık bütçenin de performans programında yer alan hizmetleri karşılayacak kaynağa sahip olması gerekir. Stratejik planlar ve bütçeler arasındaki ilişki, performans programları aracılığı ile daha ayrıntılı olarak kurulacaktır. Belediyeler, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik plan ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil etmektedir ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilecektir. Böylelikle bütçelerin performans uygulamasını destekleyen bir yapıya sahip olması sağlanmış olacaktır.

Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerini benimseyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kanun kapsamındaki kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarını kamuoyuna ve ilgili mercilere açıklamasını zorunlu kılmıştır. Faaliyet raporları esas itibarıyla kurumların stratejik plan ve performans programlarında öngördükleri amaç ve hedeflere ilişkin sonuçları raporlamaktadır. Belediye başkanları ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin (daire başkanlıkları/müdürlükler) hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlamaları ve bu raporlarda, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetler ile belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer vermeleri gerekmektedir. Öngörülen amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ölçmek için ise performans göstergeleri kullanılmaktadır. Faaliyet raporunda performans programında yer alan performans bilgilerine yer verilir. Bu nedenle, faaliyet raporu stratejik plan ve performans programlarında yer verilen hedeflerle gerçekleşmelerin karşılaştırılması suretiyle performans denetiminin gerçekleştirilmesine de imkan vermektedir. Ayrıca belediyelerde faaliyet raporlarının değerlendirilmesi, belediye meclisinin bilgi edinme ve denetim yetkisini kullanabileceği yollardan birisidir. Faaliyet raporlarının performans programlarında öngörülen faaliyetlerde meydana gelen gerçekleşmeler hakkında değerlendirme yapacak şekilde hazırlanmaması, kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini güçleştirerek stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu arasındaki tutarlılığı bozmakta, kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilen bütçenin kullanımını bakımından saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini engellemektedir.

Sayıştay tarafından 2015 yılında gerçekleştirilen performans denetimleri sonucunda pek çok büyükşehir belediyesinin stratejik yönetim dokümanlarına ilişkin olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır:

- Stratejik plan ve performans programlarının ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanmadığı,
- Kurum ve birim hedeflerinin spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olarak belirlenmediği, çıktı veya sonuç odaklı olmayan, faaliyet ve yetki alanı dışında veya rutin işlerin stratejik amaç ve hedef belirlendiği,
- Performans programlarında, performans hedeflerine ulaşılma düzeylerini ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan performans göstergelerine yer verilmediği ve yer verilenlerin ise performans göstergelerinin ölçülebilir, ulaşılabilir, güvenilir veri sunacak nitelikte olmadığı, performans göstergelerinin ve faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmediği,
- Stratejik plan ve performans programında yer alması gereken ve bu dokümanlar ile bütçeleri arasındaki bağı güçlendirmeyi amaçlayan stratejik planda beş yıllık tahmini maliyet tablosu ve kaynak tablosu ile performans programlarında faaliyet maliyetleri tablosu ve toplam kaynak ihtiyacı tablosuna yer vermedikleri,
- Stratejik planlarında durum analizi, GZFT analizi ve/veya izleme ve değerlendirme bölümlerine yer vermedikleri,
- Stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanmasını, uygulama sonuçlarının izlenmesini, doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamak için gerekli olan veri kayıt sisteminin kurulmadığı, veri kayıt sisteminin kurulmuş olanlarda ise sistemin tam, doğru ve güvenilir performans bilgisi üretilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı,
- İdare faaliyet raporlarında temel mali tablolara, performans sonuçlarının değerlendirilmesine, performans sonuçları tablosuna, iç ve dış mali denetim sonuçlarına, mali bilgilerin tamamına ve/veya faaliyet bilgilerine yer vermedikleri,
- Faaliyet raporlarının performans programlarıyla uyumlu olarak hazırlanmadığı, faaliyet raporlarındaki bazı hedef ve göstergelerin performans programında yer almadığı ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere faaliyet raporunda yer verilmediği, faaliyet raporlarında performans bilgisinin değerlendirilmesini sağlayacak "Performans

Sonuçları Tablosu”, “Performans Sonuçlarının Değerlendirilmesi” ve “Performans Bilgi Sisteminin Değerlendirilmesi” başlıklarına yer verilmediği,

- Faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği veya sapma gerekçelerinin yeterli düzeyde açıklanmadığı,

- Harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, yılı performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan plan-program-bütçe bağının kurulmadığı, Faaliyet raporlarında, gerçekleşen faaliyetler ile kamu kurumlarının bütçeleri arasında tam bir ilişki kurulmadığı, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerine ve bütçe hedeflerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine,

yer verilmediği görülmüştür.

Performans denetimlerine ilişkin yukarıda yer verilen bulgular Sayıştay’ın diğer kamu idareleri ve belediyeler için hazırladığı önemlilik arz eden ve genellenen bulgularının yer aldığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları ile birlikte değerlendirildiğinde aynı tespitlerin tüm belediye türlerinde de yaygın olarak görülmekte olduğu söylenebilecektir.

### **3.15 Belediyelerde Muhasebe İşlemleri ve Belgelendirme**

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin merkezi sinir sistemidir. Bu sistem sayesinde yönetim hedeflerini, politikalarını çalışanlarına ulaştırılmaktadır. İç kontrol sistemi açısından, muhasebe bilgi sisteminin özel bir önemi vardır.

Muhasebe, işletme faaliyetlerinin tamamen veya kısmen mali nitelik taşıyan ve para ile ifade edilebilen işlemlerine ait bilgileri anlamlı ve güvenilir olacak şekilde toplamak, kaydetmek, tasnif etmek ve analiz edip yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyacına yönelik raporlar üretilen bir bilgi sistemidir. Kamu muhasebesinin amaçları ise şunlardır (Özdemir, 2015:3-4):

- Kamu Muhasebesinin temel amacı, Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır. Kamu Muhasebesi bu amaca yönelik olarak mali yıl içerisinde gerçekleşen

gelir ve giderleri sağlıklı bir biçimde tespit eder ve faaliyet sonuçlarını raporlar şeklinde ortaya koymaktadır.

- Kamu Muhasebesinin diğer bir amacı ise Devlete ve diğer yönetim birimlerine ait varlık ve kaynakları en iyi şekilde izlemek ve dönem sonlarında ilgililere ihtiyaçlarına uygun bir şekilde raporlamaktır.
- Kamu Muhasebesinin mali yönetim aracı olma yönündeki bir diğer amacı ise, Devletin gerçekleştirdiği hizmetlerin maliyetlerini ortaya koyarak, verimlilik analizlerine temel oluşturmaktır. Başka bir deyişle, Devletin icra ettiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığını tespit etmektir.
- Muhasebe, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutmayı kolaylaştıran ve bu suretle kamu kaynaklarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır. Bu nedenle muhasebe hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın en önemli unsurudur.

Kurumda etkin bir şekilde işleyen bir muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol sisteminin amaçlarından öncelikle finansal tabloların sunumunda etkinliğin sağlanması olmak üzere varlıkların ve kaynakların korunması, faaliyetlerde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması ve diğer amaçları destekleyerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacaktır. Muhasebe bilgi sisteminin kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlanması gerekmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi "Girdi-İşlem-Çıktı" aşamalarından oluşur. Bilginin doğru ve güvenilir olarak üretilip raporlanabilmesi için, başta genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmak üzere, yönetim tarafından belirlenmiş politika ve kuralların uygulanmasını gerektiren iç kontrol sisteminin işletmede kurulmuş olması gerekir. Muhasebe ilkelerinin muhasebe bilgi sisteminin bütün aşamalarında uygulanması önemli, ilgili, tarafsız, karşılaştırılabilir, zamanlı ve eksiksiz bilgi üretilip finansal tablolar şeklinde raporlanmasına olanak verir. Bu bakımdan finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlama görevi kurumundur (Toroslu, 2014:16).

GYMY 144. maddede ise kamu kurumu yöneticilerin muhasebe sistemine ilişkin sorumluluğu düzenlenmiştir. *“Yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu kurumlarının yöneticileri; işlemlerin sistemli olarak ve zamanında muhasebeleştirilmesini sağlayan etkin bir*

*kayıt sisteminin oluşturulması, bütün gider ve gelir işlemlerinin hesaplara aynı yöntemle kaydedilmesi, net olarak tanımlanmış kavramlar ve belgelere dayalı bir muhasebeleştirme sürecinin kurulması, mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanması, bütçe ödeneklerinin her aşamada kaydı ve kullanımını izleyecek bir sistemin oluşturulması, mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesi ve bilgilerin doğru yorumlanmasını sağlayacak yeterli detayda açıklamaların yer alması ve borçlar ve diğer mali yükümlülükler ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantilerin kaydı, izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması konularında gerekli tedbirleri alır.”*

Kurumda bulunması gereken iyi ve etkin bir muhasebe sisteminin özellikleri; gerçek işlemlerin kaydedilmesi, tüm işlemlerin kaydedilmesi, işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılması, işlemlerin uygun şekilde değerlendirilmesi ve işlemlerin zamanında kaydedilmesidir. Bu işlemleri yapmak için detaylı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği bulunmalı, standartlar belirlenmiş, bütçeler ve yönergeler düzenlenmiş olmalıdır (Toroslu, 2014:64).

5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu kurumlarında; tekdüzen muhasebe sistemine geçilmesi, sadece gelir ve giderlerin değil varlık ve yükümlülükler dahil bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, kamu kurumlarında muhasebe kurallarının uluslararası karşılaştırmaya imkan tanımak amacıyla uluslararası muhasebe standartları doğrultusunda düzenlenmesi, Maliye Bakanlığının kamu hesaplarının konsolidasyonu ve yayımlanmasından sorumlu kurum olarak belirlenmesi ve konsolide edilen hesapların Sayıştay'ın denetimine tabi tutulması, öngörülmüştür.

Muhasebe sistemi, mali işlemlerin yürütülmesinde, kaydedilmesinde ve raporlanmasında kullanılan hesap planları, defterler ve muhasebeleştirme süreçlerinin tamamını, ifade etmektedir. 5018 sayılı Kanununun 49. maddesine göre; muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulmalı ve yürütülmelidir.

Bütçe prensipleri ile muhasebe kayıt ve işlemleri açısından; belediyeler ile bağlı idare ve birliklerin; gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması, kesin hesabın çıkarılması, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel

kavramları ve genel kabul görmüş bütçe ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartların belirlenmesi amacıyla 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir.<sup>103</sup>

Belediyelerdeki muhasebe sisteminde, temelde bütçe işlemlerine endeksli ve istisnaları hariç nakit esasına göre kayıt yapılan bütçe muhasebesi<sup>104</sup> ile tüm mali işlemleri kapsayan ve tahakkuk esasına göre kaydı öngören ikili bir kayıt öngörülmüştür. Nakit esasına dayalı bütçe uygulamasında; bütçe gelirleri tahsil edildiğinde; bütçe giderleri ise ödendiğinde muhasebeleştirilirken; tahakkuk esasına göre ise bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmektedir.

Etkin bir iç kontrol sistemi için sorumlulukları kolayca belirleyecek ve yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgilere hızlı bir şekilde ulaşılabilir bir hesap plânı geliştirilmelidir. Hesap plânı muhasebenin çeşitli bölümlerinde çalışan personelin belli bir düzen içinde hareket etmelerini sağlar. Hesap plânı, kullanılacak tüm hesapların sınıflandırılmış listesidir. Hesap planları ayrıntılı ve açıklamalı olarak düzenleneceği gibi yalnız defter-i kebir hesaplarından oluşan listeler şeklinde de düzenlenebilir. Genel olarak hesap planları, finansal tablolarda yer alan hesapları kapsayan bir liste olarak kabul edilir. İç kontrol sisteminin etkinliği açısından

<sup>103</sup> Ayrıca aşağıda ismi geçen yönetmelikler de belediyeleri doğrudan ilgilendiren mevzuat düzenlemeleridir:

- Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği.
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- Taşınır Mal Yönetmeliği.
- Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik

<sup>104</sup> Genel yönetim sektöründe mali muhasebeden çok farklı olmayan, hatta nakit esasına dayalı muhasebe sistemi uygulayan kurumlarda iç içe geçmiş bütçe muhasebesi vardır. Bütçe muhasebesi, hem merkezi yönetim birimlerinde ve hem de yerel yönetim birimlerinde yetkili organlarca kabul edilen bütçe kanunu veya belgelerinin, ilgili mali yıl içinde uygulanmasına ilişkin işlemlerin kaydedilmesi, sonuçların raporlanması, kesin hesabın çıkarılması ve aklanmak için gerekli belgelerin ilgili meclislere sunulmasıdır. Bütçe muhasebesinde varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesaplar kesin hesaba dahil edilmezler. Ancak bunlara ilişkin raporların ilgili meclis denetimine sunulması konusunda yasal düzenleme varsa, bütçe kesin hesap raporlarına ilave olarak, bunlar da ilgili meclis denetimine sunulabilir. Bütçe muhasebesinin yönetimi kolaydır; asıl olarak nakit işlemlerine dayanır; bütçe uygulama sonuçlarına ve kesin hesabın çıkarılmasına odaklanır; maddi varlıkların sadece satın alındığında bütçe gideri olarak kaydedilmesinde olduğu gibi mali işlemlerin hepsini kapsamaz.

hesap planlarının yetki ve sorumluluk alanlarını yansıtan hesapları da içermesi gereklidir (Toroslu, 2014:64-65).

Her muhasebe kaydının bir belgeye dayanması ve mali sonuç doğuran bütün işlemlerin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi zorunlu olduğu MİBMY 505. maddede düzenlenmiştir. Mahalli idarelerde malî işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında, harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeleri ve bunlardan düzenlenmesi gerekenlerin şekil ve türlerinin belirlemesi amacıyla, Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği çıkarılmıştır.

5018 sayılı Kanunun 32. maddesi hükmüne göre kamu kurumlarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre harcama talimatı, kamu ihale mevzuatına tabi olmayan bir giderin idare adına geçici veya kesin olarak ödenebilmesi için harcama yetkilisi tarafından düzenlenen giderin konusunu, gerekçesini, yapılacak iş veya hizmetin süresini, hukuki dayanaklarını, tutarını, kullanılabilir ödeneğini, tertibini, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri gösteren ve harcama yetkilisinin imzasını taşıyan belgeyi ifade etmektedir. Ayrıca kamu ihale mevzuatı gereğince ihale usulleri uygulanmak suretiyle yapılacak mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde düzenlenen ihale onay belgesi, kamu ihale mevzuatı gereğince doğrudan temin usulüyle yapılacak işlerde düzenlenen onay belgesinde de harcama talimatındaki bilgiler yer almakta ve ihale yetkilisi olarak harcama yetkilileri bu belgeleri imzalamakta olduğundan özellikleri itibarıyla harcama talimatı ile aynı nitelikte belgelerdir. Bu nedenle bütçeden yapılacak bir giderin ödenmesinde gider çeşidine ve alım şekline göre Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtildiği şekilde harcama talimatı, ihale onay belgesi ya da onay belgesinden yalnızca birinin düzenlenmesi yeterlidir<sup>105</sup>. Söz konusu yönetmelikte ödeme Belgeleri<sup>106</sup>, idarelerce bütçeden yapılacak kesin yani mal veya hizmet alımı yapıldıktan sonra ödemeler için kanıtlayıcı belgelerle birlikte düzenlenen, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin imzalarını taşıyan ve standart şekli Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ekinde gösterilen ödeme emri belgesi; ön ödeme suretiyle yapılacak ödemeler ile gelir tahsilatı ve diğer bütün

<sup>105</sup> Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Hakkında 2007/1 Sayılı Genel tebliği;

<sup>106</sup> Ödeme belgesi en az üç nüsha düzenlenir. İlk nüshası bu Yönetmelikte belirtilen eki kanıtlayıcı belgeler ile birlikte istendiğinde Sayıştaya gönderilmek, ikinci nüshası ise saklanmak üzere muhasebe birimine verilir. Üçüncü nüsha da harcama biriminde muhafaza edilir (MİHBY m.4)

muhasabeleştirme işlemleri için ise muhasebe işlem fişidir. Kanıtlayıcı belgeler ise kamu harcamalarının belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak yapıldığına ve gerçekleştirildiğine ilişkin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca düzenlenip onaylanan belgelerdir. Kanıtlayıcı belgeler ödeme emri belgesine eklenir. Belediyelerde ne tür harcamalarda hangi belgelerin ödeme emri belgesine kanıtlayıcı belge olarak ekleneceği mahalli idareler için Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Ödeme belgeleri dosyasının en üstünde ödeme emri belgesi, bu belgenin altında da işlem sırasıyla kanıtlayıcı belgeler ve en altında ise harcama talimatı veya onay belgesinin yer alması gerekir. Dolayısıyla, ödeme emri belgesi ile kanıtlayıcı belgelerin birlikte olması ve birbiriyle işlem tutarı, tarih ve ilgili kişiler gibi yönlerden tutarlı olması oldukça önemlidir.

Muhasebe birimi tarafından hak sahiplerine ödeme yapılabilmesi için harcama birimi tarafından gerekli evrakların tam ve doğru şekilde hazırlanıp muhasebe birimine gönderilmiş olması gerekmektedir. Muhasebe birimi söz konusu belgelerin varlığını aramakla görevli ve sorumludur<sup>107</sup>. Bu durumda ödeme belgelerinin eksikliği halinde ödeme yapılabilmesi söz konusu değildir.

### **3.16 Belediyelerde Ön Mali Kontrol**

İç kontrol sisteminde tanımlanan risklerin azaltılması için tasarlanan kontrol faaliyetleri, mali kontroller ile yönetsel (işlemsel) kontroller olmak üzere iki farklı kontrolü içermektedir. Ön mali kontrol, kurumdaki mali kontrollerin bir unsurudur ve kurumun varlık ve kaynakların korunduğunun; harcamaların etkili, ekonomik ve mevzuata uygun olarak yapıldığının güvencesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Kamu mali yönetiminin temel kanunu olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yerine getirilmesini öngördüğü ön mali kontrole 5 inci kısımda İç Kontrol Sisteminin bir parçası olarak yer vermiş ve Kanununun 58. maddesinde ön malî kontrolün, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsadığı, ön malî kontrol sürecinin, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesi aşamalarından oluştuğu, kamu kurumlarında

<sup>107</sup>Her ne kadar muhasebe yetkilisi ödeme aşamasında belgelerin tamam olup olmadığına bakmakla görevli ve sorumlu ise de daha önce belirtilen Sayıştay Genel Kurulu Kararında da ifade edildiği üzere; eksik belge ile ödeme yapmış olmaktan dolayı muhasebe yetkilisi tek başına değil harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlileri ile birlikte sorumludur. Bu nedenle, ödeme belgelerinin tamam olarak düzenlenip muhasebe birimine gönderilmesi harcama birimi açısından büyük bir önem taşımaktadır.



ön malî kontrol görevinin, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği düzenlenmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemek üzere 5018 sayılı Kanuna dayalı olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar çıkarılmıştır. Söz konusu düzenlemede ön mali kontrol, “*kurumların gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; kurumun bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca ön mali kontrolün kapsamı, niteliği, süreci, usulü, kontrol yetkisi, görevler ayrılığı ve ön mali kontrole tabi karar ve işlemlerin hangi alanları kapsadığı düzenlenmiştir.

#### **a. *Harcama birimleri tarafından yapılan kontroller***

Harcama birimlerinde yapılan ön mali kontrolün amacı, yöneticilerin, aldıkları kararların ve gerçekleştirdikleri mali faaliyetlerin, mevzuat ve bütçelerine uyumu ile kaynakların etkili kullanımına ilişkin güvence elde edilmesidir.

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 12. maddesinde “*Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.*” 14. maddesine göre ise; “*Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.*” denilmektedir. Bu hükümlerden ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisinin herhangi bir kamu görevlisi değil harcama yetkilisinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından harcama yetkilisince belirlenen bir görevli olacağı anlaşılmaktadır.

Harcama birimlerinde ön mali kontrolün nasıl gerçekleşeceği aynı maddede; “*Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe*

konulur. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülerek imzalanır." hükümleri yer almaktadır. Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılması öngörüldüğünden mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur.

Harcama yetkilisi, muhasebeleştirme belgesini imzalamadan önce ön mali kontrol yapıp yapılmadığını sorgulamak zorundadır. Harcama yetkilisinin ön mali kontrole tabi tutulması gereken evrakı ön mali kontrole tabi tutulmadan imzalaması, uygun görüş verilmeyen evrakın imzalanması anlamı taşıyacağı için sorumluluk üstlenmiş olacaktır.

#### **b. Malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller**

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara göre malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi, malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır.<sup>108</sup> Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.

5018 sayılı Kanununun 61. maddesine göre, muhasebe yetkililerinin yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yaptığı kontrollerde;

- Yetkililerin imzası
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılı belgelerin tamam olması
- Maddi hata bulunup bulunmadığı,

<sup>108</sup>Malî hizmetler birimi, kontrol ve uygun görüş işlemlerini belirlenen süre içinde sonuçlandırmak zorundadır (Usul ve Esaslar m.29). Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön mali kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir. (Usul ve Esaslar m.12)

- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdürler<sup>109</sup>.

Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Harcama yetkilisi, ön mali kontrol sonucu uygun görüş verilmeyen mali karar ve işlemi sorumluluk alarak devam ettirebilmektedir. Usul ve Esasların 28. maddesi gereğince; gerek birimi tarafından gerekse de SGB tarafından yapılan ön mali kontrol sonucunda olsun uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kayıtları tutulur ve aylık dönemler itibariyle üst yöneticiye bildirilir. Söz konusu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur. Üst yönetime sunma görev ve sorumluluğu mali hizmetler birim yöneticisindedir. Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

---

<sup>109</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler; kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları, ödenek gönderme belgeleri, ödenek aktarma işlemleri, kadro dağılım cetvelleri, seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçi pozisyonları yan ödeme cetvelleri, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurtdışı kira katkısı olarak sayılmıştır. Zorunlu olarak ön mali kontrole tutulacak karar ve işlemler yukarıda sayılanlar olmakla birlikte Usul ve Esasların "İdarelerce yapılacak düzenlemeler" başlıklı 27. maddesine göre; "*Usul ve Esaslarda belirlenen malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi tutulacak malî karar ve işlemler, riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle tür, tutar ve konu itibariyle belirlenir ve yılda bir kez değerlendirilir.*" Mali hizmetler birimince, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 17. (Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları) ve 26. (Yurtdışı kira katkısı) maddeleri uyarınca yapılan kontrollerde (uygun görüş verilsin verilmesin) yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan mali karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilmektedir.

### 3.17 Belediyelerde Görevler Ayrılığı ve Mali İşlemlerde Yetki Devri

Görevlerin ayrılığı ilkesinin kamu kurumlarında uygulanmasına örnek olarak 5018 sayılı Kanun ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda belirtilen aşağıdaki görevlerin birbirinden ayrılmasıdır:

- Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşmemesi,
- Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenlerin, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi mali karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilememesi
- Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenlerin ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamaması.

Muhasebe yetkililiği ile harcama yetkililiğinin aynı kişide birleşmemesinin nedeni; harcamanın yapılmasına izin ve yetki veren kişiye devletin parasına erişim imkânının verilmemesi, aynı zamanda devletin parasını muhafaza eden ve "üzerinde oturan" kişiye de harcama yapma imkânı sağlanmamasıdır. Çünkü harcama yapma yetkisine sahip olan kişiye para ödeme yetkisi de tanınırsa herhangi bir süreç ve usul izlemeden veya herhangi bir kanıtlayıcı belge olmadan parayı kendisine yakın kimselere hukuka aykırı şekilde aktarması imkânı da verilmiş olacaktır. Aynı şekilde, "paraya sahip olan" muhasebe yetkilisine harcama yetkisi verilirse devletin parasını harcama görüntüsü altında kendisinin veya başkasının hesabına geçirme imkânı sağlanmış olacaktır. Oysa görevler ayrılığı halinde muhasebe yetkilisi harcama yetkilisinin yaptırmış olduğu harcamaya ilişkin belgeleri daha objektif bir şekilde kontrol edecek ve belgelerdeki bilgilere göre harcamanın yapılmış olduğuna kanaat getirilse ödeme yapacaktır. Görevler ayrılığı olması halinde bir kişinin elinde suiistimalle sonuçlanacak çok geniş yetki bulunmamakta ve bu yetki bölüştürülmüş olarak tarafların birbirini kontrol etmeleri için ayrı kişilere verilmiş olmaktadır (Arslan, 2014:81)<sup>110</sup>.

Aynı şekilde, malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenlerin, 5018 sayılı Kanunda gerçekleştirme görevi sayılan onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim

<sup>110</sup>Şayet muhasebe yetkilisi söz konusu kontrol görevini gereği gibi yerine getirmese bu durumda harcama yetkilisinin yapmış olduğu yanlış işlemlere göz yummuş olacak ve dolayısıyla harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu olacaktır.

alınması gibi malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilememesi ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamamaları bu kimselerin "*kendi yaptıkları işlemleri kendi kendilerine kontrol etmek*" durumunda kalmamaları ve dolayısıyla objektif bir şekilde ön mali kontrol görevi yapmalarına imkan sağlanması düşüncesine dayanmaktadır. İhaleyi yapmakla görevli ihale komisyonu ile ihale ile yaptırılan işin önceden belirlenen şartlara uygun olup olmadığını belirleyen kabul komisyonunun ayrı olması da bu ilke için verilebilecek örnekler arasındadır.

Ayrı yürütülmesi gereken görevlere ilişkin görevler ayrılığı prensiplerinin belirlenmesi ile uygulama süreçleri üzerinde gerekli noktalarda kontroller oluşturulması; hata, hile ve suistimallere yönelik caydırıcılık sağlayacak ve meydana gelmesi halinde de tespiti için de önemli bir mekanizma oluşacaktır (İç Kontrol Enstitüsü Türkiye, 2018:3).

Belediye ile bunlara bağlı kurumların harcama yetkilileri -yetki devrinin yazılı olması ve devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalı şartıyla- bu yetkilerini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere, kısmen veya tamamen devredebilecekleri, Her bir harcama işlemi itibarıyla, mal ve hizmet alımlarında 250 bin Türk Lirasını, yapım işlerinde ise bir milyon Türk Lirasını aşan<sup>111</sup> harcamalara ilişkin harcama yetkisi hiçbir şekilde devredilemeyeceği, harcama yetkisinin devredilmesinin, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı ve ayrıca harcama yetkilisi birimini ilgilendiren alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım onarım ve benzeri mali işlemlerini harcama yetkililiği uhdesinde kalmak şartı ile üst yöneticiden onay almak suretiyle kurumun destek hizmetlerini yürüten birime de devredebileceği Harcama Yetkilileri Hakkında 1 seri No'lu Genel Tebliğde düzenlenmiştir.

---

<sup>111</sup> Bu tutarlar her yıl güncellenmektedir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN MEVCUT DURUMLARI VE ETKİNLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmanın bu bölümünde belediyelerde iç kontrol sisteminin mevcut durumu ve etkinliğinin araştırılması amacıyla (Türkiye’deki diğer tür belediyelere nazaran daha çok kamu kaynağı ve personelle ülke nüfusunun büyük bir kısmına yerel hizmet sunan) büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin analiz edildiği üç farklı araştırma yapılmıştır. Birinci araştırmada, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin hazırlanmış oldukları kamu iç kontrol uyum eylem planlarına göre kamu iç kontrol standartlarına uyum durumu, ikinci araştırmada Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin dış denetim bulgularına göre iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve üçüncü araştırmada ise Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine etki eden faktörler araştırılmıştır.

#### **4.1. Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın amacı, önemli miktarlarda kamu kaynağı kullanarak ülke nüfusunun tamamına yakınına yerel hizmetler sunma sorumluluğunda olan belediyelerin mevzuat gereği kurmuş oldukları iç kontrol sistemlerinin KİKS’lere uyum durumunun tespit edilmesi ve kurulmuş olan iç kontrol sistemlerinin etkin olarak faaliyet gösterip göstermediğinin araştırılarak gerek yöneticilerinin gerekse de iç kontrollere ilişkin kural koyucuların eksiklikleri görmelerinin sağlanarak tüm belediyelerin faaliyetlerinin mevzuata uygun, kesintisiz ve etkin olarak yürütmelerine, varlıklarını korumalarına ve güvenilir bilgiler ve finansal tablolar üretmelerine katkı sağlamaktır.

## 4.2 Literatür Taraması ve Çalışmanın Önemi

Yapılan yerli ve yabancı literatür taraması sonucunda, iç kontrol sistemine ilişkin olarak yapılan çalışmalara aşağıda yer verilmiştir:

Kulak (2009), doktora tezinde; iç kontrol ve iç denetim kavramları ayrıntılı biçimde açıklanmış, uluslararası standart ve düzenlemeler ile seçilmiş ülke merkez bankalarındaki en iyi uygulamaları ele alınmış ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'ndaki iç kontrol mekanizmaları ve iç denetim işlevinin nasıl ele alındığı ve işletildiği konusunda uluslararası standartlar ve uygulamalarla karşılaştırmalı olarak bir değerlendirme yapılmıştır. Genel olarak standartlara uyum gözlenmekle beraber, iç denetim biriminin kurum içi raporlama düzeyinin, standarttaki bağımsızlık tanımına uygun olmasını teminen bağımsız bir denetim komitesine gerek bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Erdoğan (2009), uzmanlık tezinde; öncelikle iç kontrol kavramının tarihsel gelişimi anlatılarak modern anlamda iç kontrol sistemlerine neden ihtiyaç duyulduğu ve modern iç kontrol sistemlerinin yapısı açıklanmıştır. Ardından, denetim ve kurumsal yönetim kavramları irdelenmiş ve dünyada genel kabul gören modeller ve düzenlemeler ile Türkiye'deki mevcut iç kontrol uygulamaları incelenmiştir. KİT'lerle yüz yüze görüşme yöntemiyle bir anket çalışması yürütülmüş, kuruluşlardaki mevcut kontrol faaliyetleri incelenmiş, KİT'lerin güçlü ve zayıf olduğu iç kontrol bileşenleri belirlenmiştir. Kuruluşların kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenleri açısından zayıf oldukları; tüm faaliyetlerden ziyade bütçe ve sayısal alanlara ilişkin risk çalışmaları yapıldığı ve kontrol faaliyetleri yürütüldüğü; onay ve denetim faaliyetlerinin en yoğun kullanılan kontrol mekanizmaları olduğu ve bunların da ancak temel faaliyetler bazında kullanıldığı; kuruluşlardaki iletişim seviyesinin yeterli olmadığı araştırma sonucunda elde edilen önemli bulgulardandır. KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farkları, yapıları ve işleyişleriyle birlikte anket çalışmasından elde edilen bulgular dikkate alınarak genel kabul gören iç kontrol modelleri ışığında KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur. KİT İç Kontrol Modelinin sağlıklı ve etkin işleyebilmesini sağlamak üzere KİT'lerde hesap verebilirliği, şeffaflığı, karar alma süreçlerinde esnekliği ve stratejik yönetim anlayışını geliştirmeye yönelik politika önerileri getirilmiştir. Kuruluşlarda performans denetimi ile risk ve süreç odaklı iç ve dış denetim yapılması yönünde önerilerde bulunulmuştur. Çalışmada, ayrıca kuruluşların organizasyon yapılarında gerekli görülen değişikliklere yönelik tedbirlere de yer verilmiştir.

Kılınç (2010), yüksek lisans tezinde; Türkiye’de kamu yönetimi reform çalışmaları ve kamu yönetimini yeniden tasarlama sürecinde iç kontrolün yeri ve önemi ile iç kontrolün teorik çerçevesine yer verilmiştir. Ayrıca çalışmada kamu kurumlarında iç kontrol sistemi uygulamasını etkileyen faktörlerin analiz edilmesi amacıyla bir araştırmaya yer verilmiştir. Araştırma iç kontrol sistemi kurmakla yükümlü 27 kamu idaresin strateji geliştirme birim yöneticilerine anket yöntemiyle yapılmıştır. İki kısımdan oluşan 41 soruluk anket çalışmasının, ilk kısımda kurumların kapasitelerini tespit etmek üzere on bir soru yer alırken geri kalan otuz soru da kurumdaki iç kontrol sistemine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Araştırmada; iç kontrol konusunda gerek mevzuat gerek uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeden uzak olduğu; bu konudaki en önemli sorunun 5018 sayılı Kanunun kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin ve getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılammış olması olduğu; iç kontrol, ön mali kontrol ve hatta kimi zaman iç denetim kavramlarının birbiriyle karıştırıldığı; eş anlamlı olarak kullanıldığı ve iç kontrolün sadece mali kontroller olarak algılandığı yönetim kontrollerine gerekli önemin verilmediği; iç kontrol sisteminin bir yönetim aracı olarak kuruma ve kurum yöneticilerine olan yararlarına ilişkin farkındalığın henüz oluşturulamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Paglietti (2010), çalışmasında; 1990’larda İtalya’daki yerel yönetimlerinin etkinlik, verimlilik ve hesap verebilirliği sağlamayı amaçlayan yeni kamu işletmeciliğine dayanan reformlarla İtalyan yerel yönetimlerinin iç kontrol sistemlerinde önemli değişimler yaşandığından bahisle İtalyan yerel yönetimlerinin iç kontrol sistemlerinin gelişimini analiz etmiştir. Araştırmacı öncelikle söz konusu reformların konunun tüm muhataplarıyla herhangi bir ön tartışma yapılmadan yukarıdan aşağıya bir yaklaşımla yapıldığını düşünmektedir. Araştırmanın sonucunda, kanun koyucuların reformlar kapsamında yaptıkları düzenlemede (the Legislative Decree No. 268/1999); Yönetim ve Muhasebe Düzenlemeleri Kontrolleri, Stratejik Kontroller, Yönetici Performansı Kontrolleri ve Yönetim Kontrolleri olmak üzere 4 farklı tür iç kontrol uygulamasını yürürlüğe koyduklarını fakat özellikle söz konusu modelin kurumsal yönetim, risk yönetimi sistemi, kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak teknikler ve araçlar, iç denetim fonksiyonu gibi. bazı unsurlarının yapısal ve bütüncül olarak tanımlanmadığını açıklamıştır. İyi bir iç kontrol sisteminin kurumda tek bir bütün olması gerektiği ve bu durum temelde bütünlük ve etik değerler, liderlik tarzı ve personel politikaları ile kontrol faaliyetleri



ve diğer tür organizasyonlarla ilişkilerle bağlantılı risklerle ilgili olan kurumsal güven olmak üzere iki temel unsura sahip olması gerektiğini vurgulamıştır.

Akçakanat (2011), doktora tezinde; devlet üniversitelerinde görev yapan strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrol sisteminin önemine ilişkin algı düzeylerini tespit etmek ve üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini belirlemeyi amaçlamıştır. Bu amaçla dört bölüm ve 68 sorudan oluşan anket çalışması üniversitelerin strateji geliştirme daire başkanlıklarına uygulanmıştır. Araştırmanın ana kütlelerini 94 devlet üniversitesi oluşturmakta olup, değerlendirmeye uygun 74 adet anket formu elde edilmiştir. Araştırma neticesinde, strateji geliştirme daire başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin çok yüksek seviyede olduğu görülmüştür. Üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamaları incelendiğinde de bazı uygulamaların çok iyi seviyede gerçekleştirildiği, bazılarının ise düşük seviyelerde yerine getirildiği görülmüştür. Mevcut uygulamaların genel ortalamasına bakıldığında “Kısmen” yerine getirildikleri sonucuna ulaşılmıştır. Buradan da daire başkanlarının iç kontrol sistemini çok önemli olarak algılamakla birlikte, yöneticisi oldukları muhasebe birimlerinde iç kontrol sistemine yönelik uygulamaları yeterince yerine getirmedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç olarak üniversitelerin iç kontrol uygulamalarında daha çok ön mali kontrol işlemlerine ağırlık verdikleri, iç kontrol sistemi için gerekli olan bazı uygulamaları henüz tam olarak oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Özşahin (2011), yüksek lisans tezinde; kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminden teorik olarak bahsedilmiş devamında ise bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci araştırılmıştır. Yapılan çalışmada, seçili üniversite bünyesinde kurulu bulunan iç denetim biriminde görev yapan iç denetçiler ve strateji geliştirme daire başkanlığındaki görevlilerle (başkan ve uzmanlar) yüz yüze yapılan görüşmelerde önceden oluşturulan iç kontrole ilişkin soruların sorulması suretiyle gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda çalışmanın uygulama kısmının yürütüldüğü üniversitede iç kontrol ve iç denetim kavramının ve öneminin gerek akademik birimlerde gerekse idari birimlerde henüz yeterince kavranmadığı ve özümsemediği sonucuna varılmıştır.

Işık (2011), yüksek lisans tezinin birinci bölümünde; il özel kurumlarının organları, mali yapısı, tarihçesi ve işleyişi anlatılarak il özel idareleri hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümünde iç denetim ve iç kontrol kavramları açıklanmış, uluslararası kabul gören ve ülkemiz

kamu kurumlarında da benimsenen COSO iç kontrol modeli ve güncel iç denetim yaklaşımları açıklanmış; üçüncü bölümde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yenilikler ve iç denetim, iç kontrol alanlarında kamu alanındaki yapılmış olan çalışmalar açıklanmış ve son bölümde ise uygulamaya yönelik açıklamalar ve il özel kurumlarında yapılan iç denetim faaliyetlerinde kullanılan resmi belgeler ve sistem denetiminin yapılışı açıklanarak sistem denetimine bir örnek verilmiştir. Araştırmanın sonucunda sistem denetiminde, denetlenecek süreç veya birimin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine odaklanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Uygulama kısmının daha iyi anlaşılabilmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yaptırılan, İstanbul İl Özel İdaresine ait İmar Yatırım Sürecinin Sistem Denetimi Pilot İç Denetim uygulaması Örneği ile beraber açıklama yapılmıştır.

Sevinç (2011), yüksek lisans tezinde; 5018 sayılı Kanun gereği tüm kamu kurumlarında yapılması zorunlu olan İç Kontrol Standartları Eylem Planı hakkında bilgi verilmesi ve eylem planlarının uygulanabilirliğinin ortaya koyulması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında ASKİ Genel Müdürlüğündeki iç kontrol faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin kuruma sağladığı faydalar incelenmiştir.

Alikadioğulları (2011), yüksek lisans tezinde; mali reform sayılan yeni kamu mali yönetimi yaklaşımının yaygınlaşması ile önem kazanan iç kontrol sisteminin 5018 sayılı Kanun çerçevesinde değerlendirilmesi, Türk kamu sektöründe sistemin yönetim anlayışına olan katkıları ve iç kontrol sistemine yönelik uygulamaların ne yönde yapıldığının gösterilmesini amaçlamıştır. Bu kapsamda; ilk bölümde 5018 sayılı Kanun ve yeni kamu mali sistemi, ortaya çıkış nedeni, kanunun dayandığı temel unsurlar, ikinci bölümde iç kontrol sistemi, bileşenleri, üçüncü bölümde Türkiye uygulamasında iç kontrol sistemi ve son olarak Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol uygulamaları örnek olarak anlatılmıştır.

Hızal (2012), yüksek lisans tezinde; etkin bir iç kontrol sisteminin, denetim sürecini kolaylaştıracağı, uluslararası standartlara uygun mali denetim sürecinde iç kontrolün değerlendirilmesinin ve bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminden elde edilen güvence düzeyi, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde en önemli aşama olduğu ve iç kontrol sistemi aracılığıyla; işletme varlıklarının korunması, yönetim politikalarına uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması, mali bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanması

sağlanacağı ifade edilmiştir. Belediye şirketlerinin yapısı ve büyüklüğü göz önüne alındığında hesap verme sorumluluğunun güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir bilginin sağlanması için iyi tasarlanmış ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemi ve bu sistemin işlerliğini denetlemek için kurulacak bir iç denetim birimi kamu kaynağının etkin kullanıldığının tespitinde önemli bir temel oluşturmakta olduğu ifade edilmiştir.

Akçay (2012), doktora tezinde; Türkiye’de yakın zamanda kamu kurumlarında uygulanmaya başlayan iç denetimin etkin olarak çalışıp çalışmadığının tespiti, daha önce uygulanan yöntem olan geleneksel denetim ile iç denetimin etkinlik açısından karşılaştırılması, hangi dönemin daha etkin olduğunun tespit edilmesi ve iç denetimin daha etkin olabilmesi için neler yapılması gerektiğinin ortaya konulmasını amaçlamıştır. Çalışma kapsamında hangi yöntemin daha etkin olduğun tespiti için örneklem seçilen kamuda görevli 110 iç denetçiye 50 soruluk anket yapılmıştır. Ayrıca, 18 adet belediyenin faaliyetlerine ait girdi ve çıktılar veri zarflama analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. Her iki araştırmanın sonucunda ise iç denetçilerin kadro olarak buldukları kurumun dışında bağımsız bir kuruma bağlanmasının iç denetimin bağımsızlığı anlamında önemli olduğuna ve iç denetimin etkinliğini artıracığına; İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun organizasyondaki konumu itibarıyla pasif bir konumda kaldığına ve bu durumun da iç denetimin etkinliğini düşürdüğüne; kurumların bir kısmının her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemediğine, riskleri yüksek olan yerlerden değil de, düşük riskli yerlerden iç denetime başladığına ve risklerin gerçekleşme olasılığının yılda en az bir kez analiz edilmediği; iç denetime gereken önem verilirse, yolsuzluk ve suiistimallerin başlamadan önleyeceği; kurumlarda çalışan diğer personelin iç denetimi ve iç kontrolü yeterince bilmediği ve yeterince sahiplenmediği; iç denetim mevzuatında eksikliklerin bulunduğu, mevzuatın geç tamamlandığına, bu durumun da iç denetimin etkinliğini düşürdüğüne, iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak yapıldığında kuruma katma değer ekleme işlevini başarıyla yerine getireceği; iç denetim standartlarının Avrupa ve Dünya’daki örnekleri ile uyumlu olduğuna ve standartların eksiksiz olarak uygulanması durumunda iç denetimin etkinliğinin artacağı; iç denetim mevzuatının ve organizasyonunun tamamlandığında, faaliyet sonuçları üzerinde olumlu etkisi olacağı ve iç denetimin kurum gelirlerini ve yatırımları artıracığı ve faaliyet sonuçları olumlu etki yapacağı sonucu elde edilmiştir.

Kızılboga ve Özşahin (2013), çalışmalarında; iç kontrol sistemi kavramsal olarak ele alınmakta, sistemin önemine, amacına ve unsurlarına yer verilmektedir. Ayrıca iç kontrol ve iç denetim faaliyeti arasındaki ilişki incelenerek iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetim faaliyetine sunacağı katkılar üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı; etkin bir iç kontrol sisteminin önemini vurgulamak ve söz konusu sistemin etkinliğinin iç denetim birimine ve iç denetçilere sağlayacağı katkıları tespit ederek çözüm önerileri sunmaktır. Yapılan incelemeler neticesinde etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetçilere katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumsal hedeflere ulaşmada sürdürülebilirliği sağlamakta ve iç denetçilerin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme fonksiyonlarını destekleyici danışmanlık hizmetine yoğunlaşmalarına imkân sunmaktadır.

Topcu (2013), çalışmasında; iki vaka incelenerek iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Çalışmaya göre bakanlıkların ve kurumların merkezlerinde iç kontrollere ilişkin yapılanma çalışmaları sürmesine rağmen taşradaki birimlerde iç kontrol sistemi henüz kavranamamıştır. Sonuç olarak teşkilat etkinliğinin sağlanamadığı, kontrol ortamının yeterli seviyede tesis edilemediği, risklerin etkin olarak yönetilemediği, merkez teşkilat ile taşra teşkilatı arasında zaman zaman kopukluk yaşandığı ve taşradaki uygulamanın arzu edilen sıklıkla izlenemediği görülmektedir. Bu kapsamda, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırıcı yönde bazı tespitlerde bulunulmakta, kamu kurumlarınca alınacak tedbirler ele alınmakta ve bazı önerilerde bulunulmaktadır.

Gülten (2014), yüksek lisans tezinde; iç kontrole ilişkin birincil mevzuat 5018 sayılı kanunun içeriği ile kamu kurumlarında iç kontrolün nasıl yapıldığı, iç kontrolün tam anlamıyla başarıya ulaşmamasının nedenleri ve neler yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur. Çalışmada ayrıca belediyelerdeki iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin bazı örnekler verilmiştir.

Karaman (2014), yüksek lisans tezinde; iç kontrolün kavramları tanımlanmış, uygulanışı ile ilgili bilgiler verilmiş, kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasına verilen önem ve etkinliğinin seviyesi ölçülmesi için Maliye Bakanlığı tarafından kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanan iç kontrol sisteminin mevcut durumunun ve alınması gereken tedbirleri belirlemek ve bu konuda çalışmalar başlatılması maksadıyla söz konusu birimlerce hazırlanan iç kontrol eylem planları incelenmiştir. İnceleme sonucunda genel olarak;

kurumların iç kontrole ilişkin mevcut durumlarının ortaya konulmadığı, somut eylemlerin tespit edilmediği ve genel ifadelerle yer verildiği; kurumların yapacakları faaliyetleri ile ilgili bir periyodun belirlenmediği, öngördükleri eylemler ile ilgili elde edilecek sonuç ve faydanın ne olduğunun belirtilmediği, sorumlu birim, işbirliği yapılacak birimler tespit edilmediği, eylem planlarının formatında ve rehberine göre hazırlanmadığı, nitelikli ve uygun personel, örnek yöneticiler, önlemler, çalışma grupları, kurul, danışma hizmeti, risk belirleme gibi çıktıların öngörülmediği hususları tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye'deki mevcut kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin yerleşip yerleşmediği ve yerleşme seviyesi araştırılmak maksadıyla 69 adet kamu idaresinin strateji geliştirme daire başkanlarına yapılan anket (Maliye Bakanlığı tarafından yapılan iç kontrol eylem planlarını hazırlamaya esas soruları içeren iç kontrol standartları durum değerlendirme anketi soruları) her bir standart bazında cevapları ile birlikte incelenmiş ve elde edilen cevaplara göre çözüm önerileri getirilerek değerlendirmeler yapılmış ve çözüm önerileri ortaya konulmuştur. Araştırmayla; kamu kurumlarında iç kontrol konusunda gerekli çalışmalar yapılıyor olmakla birlikte, mevzuat ve özellikle de uygulama performansı bakımından olması gereken seviye henüz ulaşılmamış olduğu, iç kontrolle ilgili en önemli sorunun mevzuatın kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığının, yapısının, özelliklerinin, getirilen düzenlemelerin mahiyetinin yeterince anlaşılabilmesi olduğu sonucuna varılmıştır.

Reginato vd. (2014), yaptıkları çalışmada; İtalyan ve Alman belediyelerinde iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak yapılan mevzuat düzenlemeleri ve reform süreçlerini incelemişlerdir. Araştırmayla yeni kamu işletmeciliği paradigmasına yönelik kamu yönetimi reformlarının yakınsaması/ayrışması tartışması kapsamında Almanya ve İtalya'daki belediyelerin iç kontrol sistemleri analiz edilmiştir. Özellikle çalışmayla, Alman ve İtalyan belediyelerinde normatif düzeyde kurulan iç kontrol sistemlerinin, INTOSAI'nin kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin kurulumuna ilişkin ilkeleri kullanılarak yeni kamu işletmeciliği reformlarına yakınsama durumu değerlendirilmektedir. Çalışma sonuçları her ne kadar iki ülkenin iç kontrol sistemleri ve oluşturulan INTOSAI ilkeleri arasında benzerlikler bulunsada iki ülkenin belediyelerinin iç kontrol sistemiyle gelen yeni yönetim araçlarının kullanımında temkinli davrandıklarını ve önceki dönemlerde uygulana gelen iç kontrol uygulamalarının kullanmaya devam ettiklerini göstermektedir.

Rich ve Jean (2014), yaptıkları çalışmada; Amerika Birleşik Devletleri'ndeki belediyelerde denetim komitelerinin varlığı ve oluşumunun, iç kontrol sistemlerinin kalitesi ile bir ilişkisinin olup olmadığını araştırmışlardır. İç kontrol sistemleri, gelecekteki önemli muhasebe ve finansal raporlama problemlerini önledikleri için finansal raporlama kalitesinin kısmen önemli unsurlarından birisidir. Özellikle kamu sektöründe harcamalarının büyük çapta olması, vekalet probleminin varlığı ve seçmenlerin gözetiminin de çok az olması dolayısıyla kamu sektöründe denetim komitelerinin gözetiminin finansal politikaların ve kararların önemli bir unsuru olduğu kabul edilmektedir. 1997'den bu yana Government Finance Officers Association (GFOA), belediyelere finansal raporlamanın güvenilirliğini arttırmaları için gönüllü olarak denetim komiteleri kurlmalarını önermektedir. Araştırma bulguları, örneklemedeki belediyelerin sadece %20'sinin araştırma dönemi olan 2001-2004 yılları arasında gönüllü olarak bir denetim komitesi oluşturduklarını göstermiştir. Araştırma sonuçları, üyelerinden hiçbirinin tam zamanlı belediye çalışanı olmadığı için tamamen bağımsız olarak tanımlanan denetim komitelerinin, iç kontrol sisteminden kaynaklanan zayıflıkların düzeltilmesine içerden bir çalışanı bulunanlar kadar katkı sağlamadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma sonuçları, denetim komitelerinin belediyelerin finansal gözetiminde önemli rol oynadıklarını ve denetim komitesine sahip belediyelerin gelecekte muhtemelen finansal raporlamaya ilişkin önemli iç kontrol problemlerini daha az yaşayabileceklerini göstermektedir.

Simangunsong (2014), yaptığı çalışmada; iç kontrol etkinliğinin ve iç denetimin rolünün yerel yönetimin performansına olan etkisi araştırmıştır. Bu araştırmada, hipotezlerin test edilmesi için anakütlenin tamamına gerçekleştirilen anketlerden elde edilen birincil veriler, SPSS programı yardımıyla regresyon analizine tabi tutulmuştur. Bu anketin katılımcıları; iç kontrolün yerel yönetime uygulamasını bildiği için iç kontrolün etkinliği için baş gözetim birimi başkanı, iç denetimi uygulamaya koyan yerel yönetimin finansal tablolarının denetimini yapan iç denetim birim başkanı ve Finansal ve Mali Kalkınma Gözetim Ajansı (BPK) denetim ekip başkanıdır. Bu çalışma, iç kontrol etkinliğinin ve iç denetim rolünün yerel yönetimlerin performansına %79 oranında hem eşzamanlı hem de kısmen olumlu etkisi olduğunu ortaya koymaktadır.

Yıldırım (2014), yüksek lisans tezinde; iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimle olan bağlantısını ortaya konularak, etkin çalışan iç kontrol sistemi ve iç denetimin bağımsız

denetimin süresine etkisi konusunda bilgiler elde etmek ve böylece işletmelerde iç kontrol ve iç denetim bilincinin oluşmasına katkı sağlamak amacıyla yapılan çalışmanın ilk üç bölümünde iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Son bölümünde ise, 2013 yılı itibarıyla Sermaye Piyasası Kurumuna kayıtlı, bağımsız denetim yapma yetkisi olan 92 denetim firmasından 35 firmaya uygulanan 21 adet sorudan oluşan anket çalışması ile etkin çalışan iç kontrol sistemi ve iç denetimin bağımsız denetimin süresi üzerindeki etkisi saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin, bağımsız denetim için önemli bir faktör olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçiler iç kontrol sistemini incelemeye ve etkinliğini değerlendirmeye önem vermektedirler. İç kontrol ve iç denetimin etkin çalışması durumunda bağımsız denetim süresinin kısaldığı görülmüştür.

Aduam (2015), yaptığı çalışmada; Techiman (Gana) Belediye Meclisi'nde bir vaka çalışmasıyla kamu sektöründe iç kontrol mekanizmalarının etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu araştırmanın temel amacı, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin, özellikle de Techiman Belediye Meclisi (TMA) gibi kamu sektörü kuruluşlarının genel yönetimi üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Çalışma örneklem üzerinden yapılmıştır. Çalışmada veriler, TMA çalışanlarından seçilen 50 katılımcıdan mülakat ve anket yoluyla toplanmıştır. Toplanan veriler, (SPSS) programı yardımıyla analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, iç kontrol prosedürlerinin TMA tarafından sıkı bir şekilde uygulanmadığı; katılımcıların ücretle ilgili kontroller, çalışma koşulları ve kıdem, terfi ve transferlerle ilgili kontrollerin organizasyonda etkin olarak faaliyet gösteren iç kontrol fonksiyonunu destekleyen önemli faktörler olduğuna inandıklarını, TMA'daki iç kontrol ihlallerinin 2009'dan 2014'e kadar gerilemiş olduğunu tespit edilmiştir.

Balyemez (2016), çalışmasında; Türkiye'de kamu idareleri ve özel sektör işletmelerindeki iç kontrol yapıları, yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde uluslararası alandaki iç kontrol mevzuatı ile bu kapsamdaki gelişmeler incelenmiş ve bunların Türkiye'deki mevzuata nasıl yansıdığı ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde kamu idareleri ve özel sektör işletmeleri için yapılan yasal düzenlemeler sonucunda oluşan iç kontrol yapıları sekiz farklı açıdan karşılaştırılmıştır. Son bölümde 2016 yılı itibarıyla iç kontrol sistemlerinin ulaştıkları durum ve beklentileri ne derecede karşıladığı her iki kesim için ayrı ayrı ele alınmıştır. Çalışma sonucunda AB müktesebatı kapsamındaki yükümlülüklerin de etkisiyle, dünya çapında kabul gören iç kontrol düzenlemelerinin Türk

mevzuatına çok süratli bir şekilde adapte edildiği görülmekle birlikte, sorun yaşandığı değerlendirilen konulara, öneriler bölümünde yer verilmiştir.

Park vd. (2017), yaptıkları çalışmada; iç kontrol eksiklikleri ile belediye tahvillerinin borçlanma maliyetleri arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışma, farklı kaynaklardan elde edilen 2005-2012 yıllarına ait 3 eyaletin 305 tahvil (60 aylık) borçlanma verisi ve 3 eyalete ait yerel yönetimlerin 2005-2014 yıllarına ait denetim raporların analizi suretiyle yapılmıştır. Aralarındaki ilişkinin bulunmasında en küçük kareler yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, iç kontrol eksikliklerinin en önemli (ciddi) biçiminin (ör. önemli/somut zaafılar), belediye tahvillerinin borçlanma maliyetlerinin (10 ila 18 baz puan arasında) yükselmesine sebep olduğu bulunmuştur. İç kontrol eksikliklerinin borçlanma maliyetlerine etkisinin finansal kriz öncesi ve sonrası dönemde sabit olduğu bulunmuştur.

Yukarıda yer verilen çalışmaların incelenmesi sonucunda, uluslararası standartlar kapsamında Türkiye'deki belediyelerdeki iç kontrol sisteminin mevcut durumunu ve etkinliğini detaylı analizlerle ortaya koyan, mevcut durum ve etkinlik sonuçlarını sayısallaştırarak birbiriyle olan ilişkisinin ve iç kontrol sisteminin etkinliğine etki eden faktörlerin değerlendirildiği böyle kapsamlı bir çalışmanın bulunmadığı görülmekte olup çalışma kapsamında yapılan araştırmaların daha sonra konuya ilişkin yapılacak araştırmalar, endeksler ve raporlar için model olabilecek nitelikte olması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

İç kontrol sistemi, kamu kurumlarının mevzuatla belirlenen misyonlarını gerçekleştirmeleri ve belirledikleri hedeflerine ulaşmaları yolunda ortaya çıkabilecek risklerin ön görülerek yönetilmesi hususunda yönetime güvence veren bir sistemdir. En önemli yerel yönetim birimi olan belediyelerin mahalli ve müşterek nitelikteki hizmetleri en iyi şekilde sunabilmeleri ve mevcut kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Hizmetlerin daha iyi sunulabilmesi hem yerel hizmet talep eden bireyleri hem de sınırlı kamu kaynaklarının doğru bir şekilde kullanılması açısından da tüm vatandaşları ilgilendirdiği için oldukça önemli bir konudur. Çalışmanın, Türkiye'deki belediyelerde mali yönetim ve kontrol sisteminin gelişimine katkı sağlayacak olması çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır.



### 4.3. Araştırmaların Kapsamı

Araştırmaların kapsamını, Türkiye’de faaliyet gösteren tüm büyükşehir belediyeleri oluşturmaktadır. Türkiye’de araştırmanın yapıldığı tarih itibariyle büyükşehir belediye sayısı 30’dur.

Türkiye’deki toplam nüfusun %77,48’inin büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde yaşıyor olması, büyükşehir belediyeleri ve bağlı kurumlarının tüm belediyelerin kaynak kullanımını içerisinde yaklaşık %60 gibi önemli bir orana sahip olmaları, diğer belediyelere göre daha kurumsal bir yapıya sahip olmaları, daha nitelikli ve çok sayıda personelle çalışma imkânlarının bulunması, tamamına iç denetçi kadrosu verilmiş olması, son üç yıla ilişkin Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporları ve İDDK iç denetim verilerinin bulunuyor olması ve zaman sınırı bulunması sebebiyle yapılan araştırmalar büyükşehir belediyelerinin incelenmesiyle sınırlı tutulmuştur.

### 4.4. ARAŞTIRMA 1: İç Kontrol Sistemlerinin Mevcut Durumunun Araştırılması

#### 4.4.1 Araştırmanın Problemi

Birinci araştırmanın problemi; Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin genel<sup>112</sup> olarak iç kontrol sistemlerinin İKEP’lere göre kamu iç kontrol standartlarına uyum durumunun araştırılmasıdır. Araştırmanın problemi kısaca, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerin genel olarak iç kontrol sistemlerinin KİKS’lere uyumlu olup olmadığıdır. Bu problem kapsamında iç kontrolün unsurları, standartları ve genel şartları itibariyle uyum durumunun tespit edilmesi gerekmektedir. Uyumlu ise daha da iyi sonuçlar alabilmek için neler yapılabilir, uyumlu değilse de sorunların tespiti, çözümü ve uyumlu olabilmesi için neler yapılması gerektiği konusu bulunmaktadır.

#### 4.4.2 Araştırmada Kullanılan Yöntem

Bu çalışmada gerek yerli gerekse de yabancı literatür taraması yapıldıktan sonra birincil veri toplama yöntemlerinden olan vaka araştırması yönteminin uygulanmasına karar verilmiştir. Vaka çalışmaları, genellikle arşivler, mülakatlar, anketler ve gözlemler gibi veri toplama yöntemlerini bir araya getirirler. Buradan elde edilecek veriler, nitel olabileceği gibi

<sup>112</sup> Bu çalışmanın amacı, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin ve standartlarının genel durumunu öğrenmek olduğundan, verilerin büyükşehir belediyeleri bazında tutarsız olması ve her bir belediyenin sonuçlarını kendi iç kontrol sistemleri ile değerlendirecek belediyeler bazında yeterli veri olmadığından büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel durumuna odaklanılmıştır.

nicel de olabilir (Eisenhardt, 1989: 534). Bu çalışmada da erişilebilirlikleri açısından hem nitel hem de nicel verilerden yararlanılmıştır.

Birinci araştırmada kullanılan yöntem, enlemsel<sup>113</sup> verilere dayalı vaka analizidir. Bu araştırmada 30 farklı büyükşehir belediyesinin, hazırlamış oldukları en güncel iç kontrol eylem planları analiz edilerek iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumları analiz edilmiştir.

Belediyelerde iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol sistemlerine mevcut uyum durumunun tespiti için çalışmanın ilk safhalarında Maliye Bakanlığı (2014)'nın "Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi", Akçakanat (2011)'in çalışması ve kamu iç kontrol standartlarının genel şartlarından yararlanılarak bir anket tasarlanmıştır. Fakat tasarlanan anket çalışmasının aynı belediyelerde konuyla ilgili (mali hizmetler daire başkanı ve iç kontrol şube müdürü) çalışan farklı kişilere uygulandığında sonuçların birbirinden oldukça farklı çıkmıştır. Dolayısıyla belediyelerin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu, belediyelerin kamu iç kontrol standartlarının her bir genel şartına uyum durumu itibariyle ortak bir görüşle resmi bir belge olarak yansıtan büyükşehir belediyelerin iç kontrol uyum eylem planları(İKEP'ler) analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Araştırmada kurumların resmi beyanlarına dayanan ve standart bir şekilde hazırlanan İKEP'lerin kullanılması iç kontrol sisteminin mevcut durumunu değerlendirmek açısından daha açıklayıcı olduğu ileri sürülebilir. Böylece çalışmada vaka temelli boylamsal analiz kullanılması, çalışmanın amacına ulaştırıcı bir yöntem olması nedeniyle doğru bir yaklaşım olduğu değerlendirilmiştir.

#### **4.4.3. Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları**

Araştırmada, Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumlarının tespitinde sadece büyükşehir belediyelerinin tamamının her bir kamu iç kontrol standardına ve genel şartlarına uyum durumlarına ilişkin beyanlarının yer aldığı en güncel iç kontrol eylem planlarından yararlanılmıştır. İç kontrol eylem planlarının, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemine ilişkin mevcut durumu samimi, güvenilir ve doğru olarak yansıtabilecek şekilde hazırladıkları varsayılmaktadır. Mevcut uyum durumunun tespitinde sadece büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinden yararlanması

<sup>113</sup> Farklı kişi/grup/kaynaktan gelen verilerin aynı anda ölçülmesi

araştırma için bir sınırlılık olarak görülebilir. Bu sınırlılığı azaltmak ve araştırma bulgularını desteklemek için farklı kaynaklardan elde edilen başka verilerden (iç kontrol şube müdürlüğünün varlığı, İDKK'nın iç denetçi sayıları ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin verileri gibi) de yararlanılmıştır.

KİKS'lerin ilke bazlı olarak düzenlenmiş olması ve somut uygulama önerilerinin (kontrol listesi veya minimum gereklilikler) bulunmaması, iç kontrol uygulamalarına karar verirken yönetici ve çalışanların mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Bu durum iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında ve işleyişinde ve dolayısıyla İKEP'lerde tam olarak yeknesak olmayan (mevcut durum, öngörülen eylemler) uygulamaların ve uygulama eksikliklerin bulunmasına sebebiyet vermektedir. Bu durumun farklı büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumlarının karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır ve (mevcut durumun belirlendiği) bu araştırma içinde bir sınırlılık durumudur.

Araştırmada, iç kontrol eylem planlarını hazırlayanlardan kaynaklanabilecek eksikliklerin olması ve dolayısıyla sonuçların etkilenmesi olasılığı her zaman geçerlidir. Bu sınırlılık durumunda bile araştırma sonucunun Türkiye'de başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyelerin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumuna ilişkin genel bir fikir vereceği düşünülmektedir.

#### **4.4.4 Verilerin Toplanması**

“Türkiye'deki Büyükşehir Belediyelerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Durumu” başlıklı birinci araştırma için 30 büyükşehir belediyesinin İKEP'lerinden 15'ine büyükşehir belediyelerinin internet sitelerinden ulaşılmış, diğer 15'ine ise büyükşehir belediyesinin yetkilileri (iç kontrol şube müdürü, mali hizmetler daire başkanı, genel sekreteri veya bazıları için üçü de) tek tek aranarak temin edilmiştir ya da İKEP hazırlamadıkları bilgisine ulaşılmıştır.

Araştırma sonuçlarını desteklemek için ise iç denetime ilişkin veriler için İDKK'nın internet sitesi yer alan verilerden, büyükşehir belediyelerinde iç kontrol şube müdürlüğü bulunup bulunmadığı verisi için ise belediyelerin internet sitelerinde yer alan teşkilat (organizasyon) şemalarından yararlanılmıştır.

#### 4.4.5 Verilerin Analiz Edilmesi

Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumunun araştırılması için büyükşehir belediyelerinin tamamının hazırlamış oldukları en güncel kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planları (İKEP) incelenmiştir. İKEP'ler büyükşehir belediyelerinin kamu iç kontrol standartlarının her bir genel şartı itibariyle mevcut uyum durumlarını ve uyumu sağlamak için yapmayı planladıkları eylemleri gösteren (bir veya iki yıllık) planlardır.

Bu araştırma kapsamında öncelikle tüm büyükşehir belediyelerinin İKEP'leri okunmuş daha sonra iç kontrol eylem planlarında yer alan her bir genel şart itibariyle mevcut durum, (idare eğer genel şarta ilişkin yeterli güvence sağlayamıyorsa uyum için eylem öngörmüşse) öngörülen eylemler ve açıklama satırları analiz edilerek 30 büyükşehir belediyesinden her bir genel şartı sağlayan (güvence sağlamış olan) büyükşehir belediyesi sayısı belirlenmiştir. Aşağıda yer verilen tabloda örneklendiği üzere, toplamda yaklaşık 7000 (76 (genel şart) x 30 (Büyükşehir Belediyesi) x 3 (Ort.EylemSayısı)) tane eylem analiz edilerek, her bir genel şarttan yeterli güvence verenler veya güvence vermesi için sürekli eylem öngörülenler YEŞİL, eylem öngörülenler MAVİ, hatalı-eksik-boş veya sonraki döneme bırakılanlar ise KIRMIZI olarak renklendirilerek Tablo 21'de örneği verilen çalışma tablosu gibi doldurulmuştur. Daha sonra ise her bir genel şarta 30 büyükşehir belediyesinden kaç tanesinin uyum sağladığı sayısal ve oransal (yeşil renktekiler/30) olarak hesaplanmıştır. Her bir standart ve iç kontrol bileşeni için ise sahip oldukları genel şartların uyum oranlarının aritmetik ortalamaları alınarak her bir standart ve bileşen ile iç kontrol sistemlerinin genel uyum oranı bulunmuştur. Böylelikle belediyelerin her bir kamu iç kontrol standartlarına ve genel uyum durumuna ilişkin bir fikir elde edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu araştırma kapsamında bazı genel şartlara ilişkin belediyelerin mevcut durumunu daha net görebilmek (araştırma bulgularını desteklemek) için farklı kaynaklardan elde edilen verilerden de yararlanılmıştır. Tablo 21'de araştırmada kullanılan renk anahtarı ve çalışma tablosu örneğine yer verilmiştir.

**Tablo 21: Araştırma 1 için Renk Anahtarı ve Çalışma Tablosu**

Renk Anahtarı	Genel Şarta Uyum sağlanmış	Sürekli Eylem öngörülmesi	Eylem öngörülmesi	Hatalı, Eksik, Ötelenen
Uyum Durumu	Uyum sağlanmış olanlar		Uyum sağlanmamış Olanlar	

Standartlar	Standartların Genel Şartları	Şanlıurfa	Diyarbakır	Van	Mardin	Erzurum	Ordu	Manisa	Konya	Trabzon	Balıkesir	Ankara	K.Maraş	Tekirdağ	Aydın	Antalya	Gaziantep	Muğla	Kocaeli	Bursa	Hatay	Mersin	Adana	İstanbul	Denizli	Malatya	Kayseri	Eskişehir	İzmir	Sakarya	Samsun	Süreklilik	Güvence	Uyumlu	Hatalı	Eylem	Uyumsuz	Yüzde			
KOS 1	KOS1.1																															5	1	6	0	24	24	20%			
	KOS1.2																																7	6	13	0	17	17	43%		
	KOS1.3																																5	3	8	0	22	22	27%		
	KOS1.4																																8	11	19	0	11	11	63%		
	KOS1.5																																6	6	12	1	17	18	40%		
	KOS1.6																																4	13	17	2	11	13	57%		
KOS2	KOS2.1																																8	11	19	0	11	11	63%		
	KOS2.2																																	5	9	14	0	16	16	47%	
	KOS2.3																																	4	6	10	0	20	20	33%	
	KOS2.4																																	7	12	19	0	11	11	63%	
	KOS2.5																																	6	11	17	1	12	13	57%	
	KOS2.6																																	2	2	4	3	23	26	13%	
	KOS2.7																																	3	6	9	2	19	21	30%	
KOS3	KOS3.1																																	4	5	9	1	20	21	30%	
	KOS3.2																																	10	5	15	0	15	15	50%	
	KOS3.3																																	8	7	15	3	12	15	50%	
	KOS3.4																																	8	8	16	2	12	14	53%	
	KOS3.5																																	10	4	14	0	16	16	47%	
	KOS3.6																																	3	3	6	6	18	24	20%	
	KOS3.7																																	3	3	6	5	19	24	20%	
	KOS3.8																																	7	5	12	2	16	18	40%	
KOS4	KOS4.1																																	9	12	21	0	9	9	70%	
	KOS4.2																																		4	14	18	0	12	12	60%
	KOS4.3																																		1	13	14	1	15	16	47%
	KOS4.4																																		4	11	15	1	14	15	50%
	KOS4.5																																		8	10	18	1	11	12	60%
RDS5	RDS5.1																																	9	16	25	0	5	5	83%	
	RDS5.2																																		11	10	21	0	9	9	70%
	RDS5.3																																		9	12	21	2	7	9	70%
	RDS5.4																																		6	9	15	5	10	15	50%
	RDS5.5																																		5	10	15	0	15	15	50%
	RDS5.6																																		6	14	20	4	6	10	67%
RDS6	RDS6.1																																		3	2	5	1	24	25	17%
	RDS6.2																																		5	3	8	1	21	22	27%
	RDS6.3																																		4	3	7	2	21	23	23%
KFS7	KFS7.1																																		4	2	6	2	22	24	20%
	KFS7.2																																		3	3	6	3	21	24	20%
	KFS7.3																																		4	9	13	0	17	17	43%

KFS8	KFS7.4																												8	8	16	2	12	14	53%	
	KFS8.1																													5	3	8	0	22	22	27%
	KFS8.2																													4	4	8	1	21	22	27%
	KFS8.3																													6	4	10	2	18	20	33%
KFS9	KFS9.1																													6	7	13	4	13	17	43%
	KFS9.2																													9	10	19	1	10	11	63%
KFS 10	KFS10.1																													6	11	17	1	12	13	57%
	KFS10.2																													6	11	17	2	11	13	57%
KFS 11	KFS11.1																													4	9	13	1	16	17	43%
	KFS11.2																													7	16	23	1	6	7	77%
	KFS11.3																													7	3	10	1	19	20	33%
KFS 12	KFS12.1																													3	6	9	0	21	21	30%
	KFS12.2																													4	8	12	1	17	18	40%
	KFS12.3																													4	9	13	1	16	17	43%
BIS13	BIS13.1																													3	7	10	0	20	20	33%
	BIS13.2																													2	9	11	0	19	19	37%
	BIS13.3																													5	13	18	0	12	12	60%
	BIS13.4																													1	18	19	0	11	11	63%
	BIS13.5																													2	8	10	4	16	20	33%
	BIS13.6																													6	10	16	0	14	14	53%
	BIS13.7																													4	11	15	1	14	15	50%
BIS14	BIS14.1																													5	20	25	1	4	5	83%
	BIS14.2																													7	11	18	0	12	12	60%
	BIS14.3																													6	19	25	1	4	5	83%
	BIS14.4																													1	12	13	2	15	17	43%
BIS15	BIS15.1																													2	10	12	1	17	18	40%
	BIS15.2																													2	15	17	0	13	13	57%
	BIS15.3																													1	15	16	1	13	14	53%
	BIS15.4																													1	18	19	1	10	11	63%
	BIS15.5																													1	10	11	1	18	19	37%
	BIS15.6																													2	11	13	2	15	17	43%
BIS16	BIS16.1																													3	8	11	1	18	19	37%
	BIS16.2																													2	14	16	1	13	14	53%
	BIS16.3																													4	14	18	1	11	12	60%
IS 17	IS 17.1																													7	5	12	1	17	18	40%
	IS 17.2																													9	3	12	2	16	18	40%
	IS 17.3																													9	5	14	1	15	16	47%
	IS 17.4																													10	7	17	2	11	13	57%
	IS 17.5																													12	6	18	2	10	12	60%
IS 18	IS 18.1																													7	10	17	4	9	13	57%
	IS 18.2																													9	8	17	4	9	13	57%

#### 4.4.6 Araştırma 1 (Mevcut Uyum Durumu) Bulguları

Kamu iç kontrol standartlarına göre iç kontrol sistemi, 5 bileşenden (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme) oluşmaktadır. Bu beş bileşen ise toplamda 18 tane standardı ve 79 tane genel şartı bulunmaktadır. Yani genel şartlar standartları, standartlar bileşenleri ve bileşenler de iç kontrol sistemini oluşturmaktadır.

Bu araştırma kapsamında büyükşehir belediyelerinin tamamının hazırlamış oldukları en güncel Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları (İKEP) iç kontrol standartlarının her bir genel şartının uyum durumu açısından incelenmiştir. Büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinde yer alan her bir genel şart için mevcut durum, açıklama ve öngörülen eylemler stnlerinde yer alan açıklamalara göre her bir genel şartın 30 büyükşehir belediyesinden kaı tarafından sağladığı (sağlandığına ilişkin yeterli güvence elde edildiği) belirlenmiş ve her bir genel şartın uyum oranı hesaplanmıştır. Daha sonra genel şartlar standartları itibariyle ortalamaları alınarak standartların uyum oranı, standartların ortalamaları alınarak da bileşenlerin uyum oranı ve en son da bileşenlerin uyum oranlarının ortalamaları alınarak büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumu oranı bulunmuştur. Aşağıdaki tabloda araştırma sonucunda bulunan standartlar, bileşenler ve genel uyum durumu oranları verilmiştir.

**Tablo 22:** Kamu İç Kontrol Standartları, Bileşenleri ve Genel İtibariyle Uyum Oranları

Stnd No	Kamu İç Kontrol Standartları	Genel Şart Sayısı	Standart Uyum Oranı	İç Kontrol Bileşenleri	Bileşen Uyum Oranı	Genel Uyum Durumu
1	Etik değerler ve dürüstlük	6	%42	<b>KONTROL ORTAMI</b>	%45	%48
2	Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	7	%44			
3	Personelin yeterliliği ve performansı	8	%39			
4	Yetki devri	5	%57			
5	Planlama ve programlama	6	%65	<b>RİSK DEĞERLENDİRME</b>	%44	
6	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	3	%22			
7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri	4	%34	<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>	%44	
8	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3	%29			
9	Görevler ayrılığı	2	%53			
10	Hiyerarşik kontroller	2	%57			
11	Faaliyetlerin sürekliliği	3	%51			
12	Bilgi sistemleri kontrolleri	3	%38			
13	Bilgi ve iletişim	7	%52	<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>	%55	
14	Raporlama	4	%68			
15	Kayıt ve dosyalama sistemi	6	%49			
16	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	3	%50			
17	İç kontrolün değerlendirilmesi	5	%49	<b>İZLEME</b>	%53	
18	İç denetim	2	%57			
<b>TOPLAM</b>		<b>79</b>				

Yukarıdaki tabloda da verilen kamu iç kontrol standartları, bileşenleri ve genel uyum durumu oranlarına kaynaklık eden her bir genel şartın uyumluluk oranına ve açıklamalarına sırasıyla aşağıdaki başlıklarda yer verilmiş daha sonra ise en az ve en çok uyum sağlanan genel şartlar, standartlar ve bileşenler değerlendirilmiştir.



#### 4.4.7 Kontrol Ortamı Standartlarına İlişkin Bulgular

##### KOS 1 Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı

Bu standart; personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesinin sağlanması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 23:** Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KOS1.1	İç Kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.	6	24	%20
KOS1.2	İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdır.	13	17	%43
KOS1.3	Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.	8	22	%27
KOS1.4	Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.	19	11	%63
KOS1.5	İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.	12	18	%40
KOS1.6	İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.	17	13	%57
KOS 1 Etik Değerler ve Dürüstlük Standardı Ortalama Uyum Oranı				%42

Bu standarda uyum oranı %42 ile kontrol ortamı unsurunun ortalamasından(%45) ve genel uyum ortalamasının (%48) altında fakat bu değerlere yakın bir orandadır.

Bu standart kapsamında soyut ve yoruma açık olarak düzenlenmiş olan “*faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanması*”na ilişkin genel şart ile “*faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olması*”na ilişkin genel şartta uyum düzeyi yüksekken; “*iç kontrol sistemi ve işleyişinin yönetici ve personel tarafından sahiplenilmesi*”ve “*etik kuralların bilinmesive tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulması*”na ilişkin genel şartta uyum oldukça düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

İç kontrolün sahiplenilmesi ve etik değerlere ilişkin genel şartlar gerek kontrol ortamı unsuru gerekse de iç kontrol sisteminin en önemli şartlarının başında gelmektedir. Dolayısıyla

bu şartlara uyumun düşük çıkması iç kontrole ilişkin genel uyumun da düşük olduğuna ilişkin öncelikli bir kanıt sunmaktadır.

Kurum yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin farkındalıklarının bulunduğu ve iç kontrolü sahiplendiklerinin en önemli göstergelerinden birisi, kurumlarının organizasyon yapılarında iç kontrollerin etkin olarak kurulup işletilebileceği bir yapının bulunmasıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60. maddesine göre “İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak” mali hizmetler birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Bu kapsamda büyükşehir belediyelerinde görev yapan birim, mali hizmetler daire başkanlıkları<sup>114</sup>dır. Bu birimlerin altında ise şube müdürlükleri görev yapmaktadır. Şube müdürlüklerinin hâgisinin kurulacağı ise büyükşehir belediyelerinin insiyatifindedir.<sup>115</sup> Dolayısıyla büyükşehir belediyelerinde, iç kontrollerin etkinliğinin sağlanması, ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi, rehberlik ve koordinasyon için mali hizmetler daire başkanlıklarına bağlı olarak müstakil iç kontrol şube müdürlüklerinin kurulmuş olması; iç kontrol sistemine ilişkin belediye başkanları ve yönetimin farkındalığının ve sahiplenilmesinin yüksek olduğu hususunda önemli bir kanıt oluşturmaktadır. Büyükşehir belediyelerinde iç kontrollerin koordinasyonu ile ilgili müstakil bir birimlerinin bulunup bulunmadığının tespiti için tüm büyükşehir belediyelerinin kurumsal internet sitelerinde yer alan teşkilat şemaları incelenmiştir. İnceleme sonuçlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

**Tablo 24:** Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol faaliyetlerinin Koordine Edildiği Şube Müdürlükleri

İç Kontrol Şube Müd.	Ön mali kontrol Şube Müd.	Strateji Şube Müd.	Ön mali Kontrol ve Strateji Şube Müd.	Diğer Müdürlükler	Toplam
10	5	5	9	1	30
%33	%67				%100

Tablo 24’te verilen bulgulara göre; 30 büyükşehir belediyesinden 10’unda İç Kontrol, 5’inde Ön Mali/Mali Kontrol, 5’inde Strateji Geliştirme, 9 tanesinde ise her iki şube müdürlüğünün bulunduğu ve 1 büyükşehir belediyesinde ise söz konusu şube müdürlüklerinden

<sup>114</sup> 30 Büyükşehir belediyesinin sadece 1 tanesinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı bulunmaktadır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacıyla çıkarılan “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in 5.maddesinde “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” Strateji geliştirme birimlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Aynı yönetmeliğin 29. Maddesinde ise iç kontrole ilişkin söz konu görevlerin mahallî idarelerde ilgili mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde kurulacak birimler tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir.

<sup>115</sup> Norm kadro yönetmeliğine göre B.Belediyelerinin daire başkanlıklarının tümünün toplam olarak sahip olabileceği şube müdürlüklerinin sayısı nüfuslarına göre belirlenmiştir/sınırlanmıştır.

hiç birisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. 30 büyükşehir belediyesinden sadece 10'unda yani %33'ünde iç kontrol şube müdürlüğü adında iç kontrole ilişkin müstakil bir birim bulunuyor olması, iç kontrole ilişkin farkındalık ve sahiplenmenin düşük olduğunu göstermektedir. İç kontrol şube müdürlüğü bulunmayan belediyelerde iç kontrole ilişkin görevleri diğer şube müdürlükleri strateji, gelirler, giderler, tahsilat vb. diğer görevler, mali hizmetlerin diğer görevleri ile birlikte yerine getirmektedirler. Dolayısıyla bu durum iç kontrol faaliyetlerine gereken önemin verilmediği sonucunu doğurmaktadır. Ön mali kontrol müdürlüklerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edilmesi ise iç kontrolün sadece mali kontroller olarak görülmesi sakıncasını doğurmaktadır.

### **KOS2 Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı**

Bu standart; kurumların misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmesi, personele duyurulması ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 25:** Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KOS2.1	İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.	19	11	<b>%63</b>
KOS2.2	Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.	14	16	<b>%47</b>
KOS2.3	İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.	10	20	<b>%33</b>
KOS2.4	İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.	19	11	<b>%63</b>
KOS2.5	İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.	17	13	<b>%57</b>
KOS2.6	İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurulmalıdır.	4	26	<b>%13</b>
KOS2.7	Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.	9	21	<b>%30</b>
KOS 2 Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı Ort. Uyum Oranı				<b>%44</b>

Bu standarda uyum oranı %44 ile kontrol ortamı unsurunun ortalamasından (%45) ve genel uyum ortalamasının (%48) altında fakat bu değerlere yakın bir orandadır.

Bu standart kapsamında stratejik planlamaya ilişkin yönetmelik kapsamında düzenlenmiş olan misyon belirlenmesine ilişkin genel şart ile teşkilat şeması hazırlanmasına ilişkin genel şarta uyum düzeyi yüksekken; hassas görevlere ilişkin prosedür belirlenmesi ve yöneticiler tarafından verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmasına ilişkin genel şarta uyum oldukça düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

### **KOS3 Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı**

Bu standart; kurumların, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumun sağlanması, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemleri almaları gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 26:** Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

<b>Kod</b>	<b>Standart ve Genel Şartlar</b>	<b>Tam Uyumlu Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi</b>
KOS3.1	İnsan kaynakları yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.	9	21	<b>%30</b>
KOS3.2	İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.	15	15	<b>%50</b>
KOS3.3	Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.	15	15	<b>%50</b>
KOS3.4	Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.	16	14	<b>%53</b>
KOS3.5	Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.	14	16	<b>%47</b>
KOS3.6	Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.	6	24	<b>%20</b>
KOS3.7	Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.	6	24	<b>%20</b>
KOS3.8	Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.	12	18	<b>%40</b>
KOS 3 Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%39</b>

Bu standarda uyum oranı %39 ile kontrol ortamı unsurunun ortalamasının (%45) ve genel uyum ortalamasının (%48) altında bir orandır.

Bu standart kapsamında “*personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulması ve bireysel performansı göz önünde bulundurulması*”na ilişkin genel şart uyum düzeyi genel uyum ortalamasına yakın ve göreceli olarak standardın diğer şartlarından daha yüksekken; “*personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmesi*” ve “*performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınması, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmesi*”ne ilişkin genel şarta uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir.

#### **KOS4 Yetki Devri Standardı**

Bu standart; idarelerde yetki devrinin sınırlarının açıkça belirlenerek yazılı olarak bildirilmesi ile devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmasının gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 27: Yetki Devri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları**

<b>Kod</b>	<b>Standart ve Genel Şartlar</b>	<b>Tam Uyumlu Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi</b>
KOS4.1	İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.	21	9	<b>%70</b>
KOS4.2	Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.	18	12	<b>%60</b>
KOS4.3	Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.	14	16	<b>%47</b>
KOS4.4	Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır	15	15	<b>%50</b>
KOS4.5	Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.	18	12	<b>%60</b>
<b>KOS 4 Yetki Devri Standardı Ortalama Uyum Oranı</b>				<b>%57</b>

Bu standarda uyum oranı %57 ile kontrol ortamı unsurunun ortalamasının (%45) ve genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde ve en çok uyum gösterilen standartlardan birisidir.

Bu standart kapsamında genel şartlardan bir tanesi hariç hepsi genel uyum ortalamasının üzerinde bir uyum oranına sahiptir. “*İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmesi*

ve personele duyurulması”na ilişkin genel şart ise (%70)'lik bir uyum oranı ile en yüksek uyum oranına sahip genel şartlardan birisidir.

#### 4.4.8 Risk Değerlendirme Standartlarına İlişkin Bulgular

##### RDS5 Planlama ve Programlama Standardı

Bu standart; kurumların faaliyetleri, amaç, hedef ve göstergeleri ile bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturması ve duyurması, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlaması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 28:** Planlama ve Programlama Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
RDS5.1	İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.	25	5	<b>%83</b>
RDS5.2	İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.	21	9	<b>%70</b>
RDS5.3	İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.	21	9	<b>%70</b>
RDS5.4	Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.	15	15	<b>%50</b>
RDS5.5	Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde kurumun hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.	15	15	<b>%50</b>
RDS5.6	İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.	20	10	<b>%67</b>
RDS 5 Planlama ve Programlama Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%65</b>

Stratejik yönetimle ilgili olan ve genel şartları 5018 sayılı kanun ve ilgili yönetmeliklerce düzenlenmiş olan bu standarda uyum oranı %65 ile risk değerlendirme unsuru

ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) oldukça üzerinde yer almaktadır ve hatta en fazla uyum düzeyine sahip standartlardan birisidir. Bu durum risk değerlendirme unsurunun ortalamasının da %44'e yükselmesine de sebep olmuştur.

Bu standart kapsamında yer alan “kurumların, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlaması”na ilişkin genel şart %83 lük uyum oranı ile en fazla uyum gösterilen genel şarttır. Diğer genel şartlar da iç kontrol unsuru ve genel uyum ortalamalarının üzerindedir.

### **RDS6 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı**

Bu standart; kurumların, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmesi ve alınacak önlemleri belirlemesi gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 29:** Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

<b>Kod</b>	<b>Standart ve Genel Şartlar</b>	<b>Tam Uyumlu Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi</b>
RDS6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	5	25	<b>%17</b>
RDS6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	8	22	<b>%27</b>
RDS6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.	7	23	<b>%23</b>
RDS 6 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı Ort. Uyum Oranı				<b>%22</b>

Standarda uyum oranı %22 ile risk değerlendirme unsuru ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) oldukça altındadır. Bu standart; Kamu İç Kontrol Standartları içerisinde büyükşehir belediyeleri tarafından en az uyum sağlanan standarttır. Bu standardın genel şartlarının tamamı da en az uyum sağlanan genel şartlar içerisinde yer almaktadır.

#### 4.4.9 Kontrol Faaliyetleri Standartlarına İlişkin Bulgular

##### KFS7 Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı

Bu standart; kurumların, hedeflerine ulaşmasına ve risklerini karşılamasına uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirleyerek uygulaması gerektiğini vurgulamaktadır.

**Tablo 30:** Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	6	24	%20
KFS7.2	Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.	6	24	%20
KFS7.3	Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.	13	17	%43
KFS7.4	Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.	16	14	%53
KFS7 Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı Ort. Uyum Oranı				%34

Bu standarda uyum oranı %34 ile kontrol faaliyetleri unsuru ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) altındadır. Bu standartta risk değerlendirme standardıyla birlikte uyum düzeyinin en düşük olduğu standartlardan birisidir.

Bu standart kapsamında “belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmaması”na ilişkin soyut ve öneri içeren genel şarta uyum ortalamasının üzerinde bir uyum düzeyine sahipken; “her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmesi ve uygulanması”na ilişkin genel şart ile “kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır”na ilişkin genel şarta uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu görülmektedir.



### KFS8 Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Standardı

Bu standart; kurumların, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlaması, güncellenmesi ve ilgili personelin erişimine sunması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 31:** Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS8.1	İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.	8	22	%27
KFS8.2	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.	8	22	%27
KFS8.3	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.	10	20	%33
KFS8 Prosedürlerin Bel. ve Belgelendirilmesi Std. Ort. Uyum Oranı				%29

Standarta uyum oranı %29 ile kontrol faaliyetleri unsuru ortalamasının (%44)ve genel uyum ortalamasının (%48) oldukça altındadır. Bu standardın tüm genel şartlarının ortalamasının oldukça altında yer aldığı görülmektedir.

### KFS9 Görevler Ayrılığı Standardı

Bu standart; hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerinin personel arasında paylaşılması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 32:** Görevler Ayrılığı Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS9.1	Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.	13	17	%43
KFS9.2	Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.	19	11	%63
KFS9 Görevler Ayrılığı Standardı Ortalama Uyum Oranı				%53

Bu standarda uyum oranı %53 ile kontrol faaliyetleri unsuru ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde fakat bu değerlere yakın bir orandadır.

Bu standart kapsamında yer alan genel şartlardan “*personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticilerinin risklerin farkında olması ve gerekli önlemleri alması*”na ilişkin soyut ve öneri şeklindeki genel şartta uyum düzeyi yüksekken; “*her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmesi*” genel şartına uyum düzeyi ise ortalamasının altında fakat bu değerlere yakın bir orandadır.

### **KFS10 Hiyerarşik Kontroller Standardı**

Bu standart; yöneticilerin, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesi gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 33:** Hiyerarşik Kontroller Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS10.1	Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.	17	13	%57
KFS10.2	Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.	17	13	%57
KFS10 Hiyerarşik Kontroller Standardı Ortalama Uyum Oranı				%57

Bu standarda ve standardın genel şartlarına uyum oranı %57 ile kontrol faaliyetleri unsurunun ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) üzerindedir. Uyum oranının yüksek çıkmasında genel şartların öneri şeklinde olmasının etkili olduğu değerlendirilmektedir.

### KFS11 Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı

Bu standart; kurumların, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri alması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 34:** Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS11.1	Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.	13	17	<b>%43</b>
KFS11.2	Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir	23	7	<b>%77</b>
KFS11.3	Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır	10	20	<b>%33</b>
KFS11 Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%51</b>

Bu standarda uyum oranı %51 ile kontrol faaliyetleri unsuru ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde fakat bu değerlere yakın bir orandadır.

Bu standart kapsamında “*gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmesi*”ne ilişkin genel şarta uyum düzeyi yüksekken; “*personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınması*”na ilişkin genel şarta uyum düzeyinin ortalamaya yakın olduğu, “*görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesinin yönetici tarafından sağlanması*” genel şartına ilişkin uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu görülmektedir.

### KFS12 Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı

Bu standart; kurumların, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmesi gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 35:** Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
KFS12.1	Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	9	21	<b>%30</b>
KFS12.2	Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.	12	18	<b>%40</b>
KFS12.3	İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.	13	17	<b>%43</b>
KFS12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%38</b>

Bu standarda uyum oranı %38 ile kontrol faaliyetleri unsuru ortalamasının (%44) ve genel uyum ortalamasının (%48) altındadır. Genel şartlar genel itibariyle ortalamaların altında olmakla birlikte “*Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontrollerin yazılı olarak belirlenmesi ve uygulanması*” şartına uyum düzeyi oldukça düşük düzeydedir.

#### 4.4.10 Bilgi ve İletişim Standartlarına İlişkin Bulgular

##### BİS13 Bilgi ve İletişim Standardı

Bu standart; kurumların, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 36:** Bilgi ve İletişim Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
BİS13.1	İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.	10	20	<b>%33</b>
BİS13.2	Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir	11	19	<b>%37</b>
BİS13.3	Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.	18	12	<b>%60</b>
BİS13.4	Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.	19	11	<b>%63</b>
BİS13.5	Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.	10	20	<b>%33</b>
BİS13.6	Yöneticiler, kurumun misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.	16	14	<b>%53</b>
BİS13.7	İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.	15	15	<b>%50</b>
BİS13 Bilgi ve İletişim Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%52</b>

Bu standarda uyum oranı %52 ile bilgi ve iletişim unsuru ortalamasının altında (%55) fakat genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde ve her iki ortalamaya da yakın bir orandadır.

Bu standart kapsamında “*yöneticiler ve ilgili personelin, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi*”ne ve “*bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olması*”na ilişkin genel şarta uyum düzeyi yüksekken; “*idarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olması*” ve “*yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanması*”na ilişkin genel şarta uyum düzeyini düşük olduğu görülmektedir.

### BİS14 Raporlama Standardı

Bu standart; kurumun amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 37:** Raporlama Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
BİS14.1	İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.	25	5	<b>%83</b>
BİS14.2	İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.	18	12	<b>%60</b>
BİS14.3	Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.	25	5	<b>%83</b>
BİS14.4	Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.	13	17	<b>%43</b>
BİS14 Raporlama Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%68</b>

Bu standarda uyum oranı %68 ile bilgi ve iletişim unsuru ortalamasının (%55) ve genel uyum ortalamasının (%48) oldukça üzerindedir. Stratejik yönetimin üzerinde durulduğu bu standart, uyum düzeyinin en yüksek olduğu KİKS'lerden birisidir.

Bu standart kapsamında “kurumların, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklaması” ve “Faaliyet sonuçlarının ve değerlendirmelerin idare faaliyet raporunda gösterilmesi ve duyurulmasına” ilişkin genel şarta uyum düzeyi oldukça yüksek olup en çok uyum sağlanan genel şartlardan da ikisi durumundadır.

### BİS15 Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı

Bu standart; kurumların, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 38:** Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
BİS15.1	Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.	12	18	<b>%40</b>
BİS15.2	Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.	17	13	<b>%57</b>
BİS15.3	Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.	16	14	<b>%53</b>
BİS15.4	Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.	19	11	<b>%63</b>
BİS15.5	Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.	11	19	<b>%37</b>
BİS15.6	İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.	13	17	<b>%43</b>
BİS15 Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%49</b>

Bu standarda uyum oranı %49 ile bilgi ve iletişim unsuru ortalamasının altında (%55) ve genel uyum ortalamasına (%48) ise yakındır.

Bu standart kapsamında “*kayıt ve dosyalama sisteminin belirlenmiş standartlara uygun olması*”na ilişkin genel şarta uyum düzeyi yüksekken; “*gelen ve giden evrakın zamanında kaydedilmesi, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılması ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmesi*”ne ve “*kayıt ve dosyalama sisteminin, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsaması*”na ilişkin genel şarta uyum düzeyi düşüktür. Bu standartların uyum düzeyi arasında bu kadar büyük oransal fark olması “*Kayıt ve*

*dosyalama sisteminin belirlenmiş standartlara uygun olması” standardının soyut bir öneri gibi anlaşılmasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.*

### **BİS16 Hata, Usulsüzlük Ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Standardı**

Bu standart; kurumların, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturması gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 39:** Hata, Usulsüzlük Ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Genel Şartlarının Uyum Oranları

<b>Kod</b>	<b>Standart ve Genel Şartlar</b>	<b>Tam Uyumlu Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı</b>	<b>Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi</b>
BİS16.1	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.	11	19	<b>%37</b>
BİS16.2	Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.	16	14	<b>%53</b>
BİS16.3	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.	18	12	<b>%60</b>
BİS16 Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bild. Std. Ort. Uyum Oranı				<b>%50</b>

Bu standarda uyum oranı %50 ile bilgi ve iletişim unsuru ortalamasının altında (%55) ve genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde fakat bu değerlere yakın bir orandır.

Bu standart kapsamında soyut bir öneri şeklinde olan *“hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmaması”*na ilişkin genel şarta uyum düzeyi yüksekken; *“hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemlerinin belirlenmesi ve duyurulması”*na ilişkin somut eylem gerektiren genel şarta uyum düzeyinin düşük olduğu görülmektedir.



#### 4.4.11 İzleme Standartlarına İlişkin Bulgular

##### İS17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı

Bu standart; kurumların iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir.

**Tablo 40:** İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları

Kod	Standart ve Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
İS 17.1	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.	12	18	<b>%40</b>
İS 17.2	İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.	12	18	<b>%40</b>
İS 17.3	İç kontrolün değerlendirilmesine kurumun birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.	14	16	<b>%47</b>
İS 17.4	İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya kurumların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.	17	13	<b>%57</b>
İS 17.5	İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.	18	12	<b>%60</b>
İS17 İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı Ortalama Uyum Oranı				<b>%49</b>

Bu standarda uyum oranı %49 ile izleme unsuru ortalamasının (%53) altında, genel uyum ortalamasının (%48) üzerinde fakat yakın bir orandır.

Bu standart kapsamında “iç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmesi”ve “İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmesi”ne ilişkin genel şartlara uyum düzeyinin düşük olduğu görülmektedir.

### İS18 İç Denetim Standardı

Bu standartta; kurumların fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlaması gerektiği, genel şartlarda ise iç denetim faaliyetinin İDDK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi ve iç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planının hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

**Tablo 41: İç Denetim Standardı Genel Şartlarının Uyum Oranları**

Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin İlave Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
İS 18.1	İç denetim faaliyeti İDDK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi	17	13	%57
İS 18.2	İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanması, uygulanması ve izlenmesi	17	13	%57
İS 18 İç Denetim Standardı Ortalama Uyum Oranı				%57

Söz konusu 30 büyükşehir belediyesinden 2 tanesinin iç denetçisi olmadığı 1 tanesinde ise son 3 yıllık süre zarfında hiç iç denetim raporu hazırlamamasına rağmen bu standart ve şartların güvence sağladığı yönünde İKEP'te beyanda bulunuyor olması %57 çıkan uyum oranının bu üç belediyenin de düşülerek yeniden hesaplanması sonucunda (en iyi ihtimalle) %47 çıkan yeni oranın değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

#### 4.4.12 Araştırma 1 (Mevcut Uyum Durumu) Bulgularının Değerlendirilmesi

Önceki sayfalarda genel şartların uyum oranları, standartları itibariyle verilmişken aşağıdaki tablolarda ise sırasıyla en düşük ve en yüksek uyum sağlanan genel şartlara yer verilmiştir.

**Tablo 42:** En az uyum sağlananlar Genel Şartlar

Sıra	Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
1	KOS2.6	İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.	4	26	13%
2	RDS6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.	5	25	17%
3	KOS1.1	İç Kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.	6	24	20%
4	KOS3.6	Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.	6	24	20%
5	KOS3.7	Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.	6	24	20%
6	KFS7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.	6	24	20%
7	KFS7.2	Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.	6	24	20%
8	RDS6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.	7	23	23%
9	KOS1.3	Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.	8	22	27%
10	RDS6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.	8	22	27%
11	KFS8.1	İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.	8	22	27%
12	KFS8.2	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.	8	22	27%

Yukarıda yer verilen tabloda görüldüğü üzere araştırmanın temel verisi olan genel şartlar itibarıyla ise en az uyumun sağlandığı genel şartların; Kontrol ortamı, Risk Değerlendirme ve Kontrol faaliyetlerine ilişkin genel şartlar olduğu görülmektedir.

**Tablo 43: En fazla Uyum Sağlanan Genel Şartlar**

Sıra	Kod	Genel Şartlar	Tam Uyumlu Belediye Sayısı	Tam Uyum İçin Eylem Öngören Belediye Sayısı	Tam Uyumlu Belediyelerin Tüm Belediyelere Yüzdesi
1	RDS5.1	İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.	25	5	83%
2	BİS14.1	İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.	25	5	83%
3	BİS14.3	Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.	25	5	83%
4	KFS11.2	Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir	23	7	77%
5	KOS4.1	İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.	21	9	70%
6	RDS5.2	İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.	21	9	70%
7	RDS5.3	İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.	21	9	70%
8	RDS5.6	İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.	20	10	67%
9	KOS1.4	Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.	19	11	63%
10	KOS2.1	İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.	19	11	63%
11	KOS2.4	İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.	19	11	63%
12	KFS9.2	Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.	19	11	63%

Yukarıda tabloda yer verilen araştırma sonucunda en fazla uyum sağlanan genel şartlar incelendiğinde ise söz konusu şartların ağırlıklı olarak stratejik yönetim ve insan kaynakları yönetimine ilişkin genel şartlar olduğu görülmektedir. Belediyelerin internet siteleri incelendiğinde tamamına yakınının stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna güncel olarak yer vermiş oldukları görülmektedir. Stratejik yönetime ilişkin söz konusu genel

şartların “5018 sayılı Kanun” ve “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik”, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile de düzenlenmiş olması, büyükşehir belediyelerinin KİKS’lerden bağımsız olarak bu düzenlemelere uymaya mecbur bıraktığından bu genel şartlara belediyelerin uyum oranının daha yüksek çıktığı düşünülmektedir. Aynı şekilde insan kaynaklarına ve organizasyon yapısına ilişkin genel şartların da çerçevesinin başta 657, 5393 ve 5216 sayılı Kanunlar ve Mahalli İdarelerde Norm Kadroya İlişkin Yönetmelikle çizilmiş olması, söz konusu şartların en çok uyum sağlanan genel şartlardan bazıları olarak sıralamaya girmelerini sağlamıştır. Ayrıca; “kurumun ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olması”, “Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalı” ve “gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmesi” genel şartları ise somut eylem öngörülmesinin daha zor olması ve daha çok öneri şeklinde somut eylem gerektirmeyen soyut genel şartlar olmaları sebebiyle daha yüksek oranda uyum sağlanan genel şartlar olduğu değerlendirilmektedir.

Standartlar itibariyle ise risk değerlendirme bileşeninin bir standardı olan RİS 6 Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi %22 ile Kontrol faaliyetlerinin standartları olan KFS 8 Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi %29 ve KFS 7 Kontrol stratejileri ve yöntemleri %34 ile en az güvence sağlanan standartlar iken, BİS 14 Raporlama %68, RİS 5 Planlama ve Programlama %65 ve İS 18 İç Denetim %58 ile en çok güvence sağlanan standartlar olmuştur.

**Tablo 44: İç Kontrol Sistemi Unsurları İtibariyle Uyum Durumu**

	<b>İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ</b>	<b>Ortalama Uyum Oranı</b>
1.	KONTROL ORTAMI	%45
2.	RİSK DEĞERLENDİRME	%44
3.	KONTROL FAALİYETLERİ	%44
4.	BİLGİ VE İLETİŞİM	%55
5.	İZLEME	%53
	Genel Uyum Durumu	%48

Tablo 44’te ise uyum oranları, iç kontrol sisteminin unsurları itibariyle gösterilmiştir. İç kontrol sisteminin unsurları itibariyle ise büyükşehir belediyelerinin en az güvence sağladıkları unsurların “risk değerlendirme” ve “kontrol faaliyetleri” unsurları oldukları görülmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumu ise %48 olarak bulunmuş olup bu oran büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum durumunun düşük seviyede olduğunu göstermektedir.

#### **4.5. ARAŞTIRMA 2: İç Kontrol Sistemlerinin Etkinlik Durumunun Araştırılması**

##### **4.5.1 Araştırmanın Problemleri**

Bu araştırmanın temel problemi, “*Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumlarının belirlenmesi*”dir. COSO’ya göre iç kontrol sisteminin yönetime güven verip vermediği, iç kontrolün amaçlarının etkinliği açısından yargılanmalıdır. Yılcı (2015)’e göre kurumların iç kontrol sistemleri değişik etkinlik düzeylerine sahip olabileceği gibi, aynı sistem farklı zamanlarda farklı etkinlik düzeylerinde de çalışabilmektedir (Yılcı, 2015:64). COSO’ya göre iç kontrolün amaçları; faaliyetlerin etkin ve verimli olması (*faaliyetlerde / operasyonel etkinlik*), faaliyetlerin mevzuata uygunluğu (*mevzuata uyumda / yasal etkinlik*) ve finansal tabloların güvenilirliğinin (*finansal tabloların sunumunda / finansal etkinlik*) sağlanmasıdır. Araştırmada iç kontrol sisteminin etkinliği (genel etkinlik) yanında iç kontrol sisteminin amaçları açısından farklı etkinlik düzeylerinin ortaya çıkabileceği değerlendirilerek büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin finansal ve yasal etkinlik durumları da araştırılmaktadır. İç kontrol sisteminin genel amaçları içerisinde yer alan faaliyetlerde etkinlik için ise tüm büyükşehir belediyelerinin birlikte değerlendirilebileceği objektif ve karşılaştırılabilir veriler bulunamadığından bu amaç genel etkinliğin değerlendirilmesinde araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu araştırma kapsamındaki (alt) araştırma problemlerine aşağıda yer verilmiştir:

*Araştırma Problemi 2.1:* Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin finansal tabloların sunumundaki (finansal) etkinlik durumlarının belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 2.2:* Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin mevzuata uyumdaki (yasal) etkinlik durumlarının belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 2.3:* Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik durumlarının belirlenmesi.

Bu araştırmanın kapsamında; Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sisteminin finansal, yasal ve genel etkinlik düzeyleri belirlenecektir. Belediyelerin iç kontrol sistemleri etkin ise, daha da iyi sonuçlar alabilmek için neler yapılabilir, etkin değilse de sorunların tespiti, çözümü ve etkin olabilmesi için neler yapılması gerekir sorularının cevaplanması gerekliliği bulunmaktadır. Bu çalışmada elde edilen bulgulara, sebep olduğu düşünülen faktörler, üçüncü araştırma kapsamında analiz edilmekte, soruna ilişkin öneriler ise sonuç bölümünde değerlendirilmektedir.

#### **4.5.2 Araştırmalarda Kullanılan Yöntemler**

Belediyelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırıldığı bu çalışmada boylamsal<sup>116</sup> verilere dayalı vaka analizi yöntemi kullanılmıştır.

Sayıştay’ın dış denetim kapsamında yürüttüğü düzenlilik denetimleri, denetlenen kurumların mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Altıntaş (2011)’e göre bu yolla kurumun iç kontrolünün zayıf yönleri de tespit edilebilmektedir. Sayıştay’ın denetimlerinde (iç kontrol ve denetim standartlarındaki en güncel gelişmeleri dikkate alan) uluslararası denetim metodolojisini kullanması, TBMM adına kurumlardan bağımsız olarak denetim faaliyeti yürüten bir yüksek denetim kurumu ve aynı zamanda da bir hesap mahkemesi olması, belediyelerin iç kontrol sistemlerinin düzenlilik ve performans denetimlerinin doğal bir parçası olarak her yıl değerlendirilmesi; büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde, Sayıştay raporlarını emsalsiz bir kaynak (veri seti) haline getirmektedir. Dolayısıyla vaka analizi yöntemi ile Sayıştay’ın düzenlilik denetimi raporlarının çalışmada kullanılmasına karar verilmiştir.

<sup>116</sup> Farklı zamanlarda, aynı kişinin (kaynağın) aynı verilerinin ölçülmesidir.

### 4.5.3 Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi

“Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin dış denetim bulgularına göre iç kontrol sistemlerinin etkinliği” başlıklı bu araştırma için Sayıştay’ın tüm büyükşehir belediyelerinin 2014-2015-2016 yılları (son üç yıl) denetimleri sonucunda hazırlayarak kurumsal internet sitesinden<sup>117</sup> kamuoyuyla paylaştığı düzenlilik denetim raporlarında yer alan denetim görüşleri ve denetim bulgularından yararlanılmıştır. Çalışmada 2010 yılı sonunda yürürlüğe giren 6085 sayılı (Yeni) Sayıştay Kanununun getirdiği yeni denetim yaklaşımının ilk yıllarının, yeni sisteme uygun denetimlerin ve raporlamanın geri bildirimler alınarak geliştirilmesi, uygulamacılarca (denetçiler ve raporların değerlendirildiği kurullar tarafından) kavranması ve raporların (şeklen ve içerik olarak) standartlaşmasıyla geçtiği ve Sayıştay tarafından son üç yılın belediye denetimleri için bazı zorunlu denetim konularının belirlenmiş olmasının denetimlerde standardı ve objektifliği sağlayarak denetimlerin etkinliğini arttırdığı değerlendirilerek araştırmalarda 2014-2015-2016 yıllarında (son üç yılda) düzenlemiş olan düzenlilik denetimi raporları kullanılmıştır.

Ayrıca araştırma bulgularını desteklemek için Sayıştay’ın genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda hazırladığı 2015 ve 2016 yıllarına ait Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından da yararlanılmıştır.

Bu araştırmada, birinci araştırma (mevcut durum) sonuçlarından bağımsız olarak iç kontrol sisteminin amaçları dikkate alınarak Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemleri farklı değerlendirme kriterlerine göre;

#### 2.1. Finansal tabloların sunumunda (finansal) etkinlik

#### 2.2. Mevzuata uyumda (yasal) etkinlik

açısından değerlendirilerek öncelikle büyükşehir belediyelerinin her iki kritere göre etkinliği bulunmuştur. Sonrasında ise bu amaçlardan elde edilen sonuçların ortalaması alınarak Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin;

#### 2.3 Genel etkinlik

---

<sup>117</sup> www.sayistay.gov.tr



durumu (düzeyi) bulunmuştur. Dolayısıyla bu araştırma içerisinde üç adet alt araştırma bulunmaktadır.<sup>118</sup>

Araştırmada, belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumları (düzeyleri) belirlenirken, Karcıoğlu ve Öztürk (2016)'ün çalışmasının uygulama kısmında kullanılan “ETKİN”, “KISMEN ETKİN”, “AZ ETKİN” ve “ETKİN DEĞİL” puanlama (durum) skalasından (ölçeğinden) ve her bir duruma karşılık gelen açıklamalardan yararlanılmıştır. Söz konusu ölçeğe Tablo 45’te yer verilmiştir.

**Tablo 45:** Araştırma Sonucunda Büyükşehir Belediyelerinin Etkinlik Durumları ve Etkinlik Durumlarına İlişkin Açıklamalar

İç Kontrol Sisteminin Durumu	Açıklama
<b>Etkin</b>	İç kontrol sistemi gelişiminin yüksek seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol mekanizmalarının uygulamasının yerleştiği anlaşılmaktadır. Uygulamaların biraz daha geliştirilmesi için neler yapılabileceğinin değerlendirilmesi uygun olacaktır.
<b>Kismen Etkin</b>	İç kontrol sistemi gelişiminin orta seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol mekanizmalarının uygulanmaya başladığı, ancak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.
<b>Az Etkin</b>	İç kontrol sistemi gelişiminin düşük seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol sistemine ilişkin farkındalık ve anlayışın bulunduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulanması için çalışmalara başlandığı anlaşılmaktadır. Ancak çalışmaların artarak devam etmesi ve uygulamaya geçilmesi gereklidir.
<b>Etkin değil</b>	İç kontrol sistemi gelişiminin en düşük seviyede olduğunu göstermektedir. Biraz farkındalık olmakla birlikte iç kontrol mekanizmalarının henüz idarede uygulanmadığı anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması için acil rehberlik ve yönlendirmede bulunulması gereklidir.

**Kaynak:** (Karcıoğlu ve Öztürk, 2016:33)’ten üretilmiştir.

#### 4.5.4 Araştırmanın Varsayımları ve Kısıtları

Araştırmada, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin *finansal tabloların sunumunda etkinliğin* belirlenmesinde sadece Sayıştay’ın düzenlilik denetimi (mali denetim) sonucunda finansal tablolara ilişkin verdiği denetim görüşlerinin, *mevzuata uyumda etkinliğin* belirlenmesinde ise büyükşehir belediyelerinin her biri için yazılan düzenlilik denetimi (uygunluk denetimi<sup>119</sup>) bulgu sayılarının analiz edilmiş olması bir sınırlılık olarak değerlendirilebilir. Ayrıca mevzuata uyumda etkinlik belirlenirken, mevzuata uyuma ilişkin (düzenlilik denetim raporunda yer alan tüm bulgulardan uygunluk denetimi bulgularının

<sup>118</sup> İç kontrol sisteminin genel amaçları içerisinde yer alan faaliyetlerde etkinlik için ise tüm büyükşehir belediyelerinin birlikte değerlendirilebileceği objektif ve karşılaştırılabilir veriler bulunamadığından bu amaç genel etkinliğin değerlendirilmesinde araştırma kapsamı dışında tutulmuştur.

<sup>119</sup> Sayıştay Kanununda *uygunluk denetimi*, “Kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim” olarak tanımlanmıştır(6085s.k m.36).

seçimi) bulguların ve bulgu sayılarına ilişkin kriterlerin (aralıkların) seçimi de araştırmanın sınırlılıklarından biridir. İç kontrol sistemlerinin amaçlarından olan faaliyetlerde etkinliğe ilişkin objektif, tutarlı ve karşılaştırılabilir veriler elde edilemediğinden<sup>120</sup>, faaliyetlerde etkinlik değerlendirmesi yapılmamış ve genel etkinlik sonucuna katılamamış olması da araştırmanın bir diğer sınırlılığıdır. Ayrıca büyükşehir belediyelerinden ayrı tüzel kişilikleri bulunan ve önemli miktarda kaynak kullanarak büyükşehir belediyelerinin kontrolünde yerel hizmet sunan bağlı idareler ve belediye şirketlerinin (BİT) araştırma kapsamına dahil edilmemiş olması da bir sınırlılıktır. Bu sınırlılık durumlarında dahi araştırma ile Türkiye’de başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin doğru bir genel fikir edinilebileceği düşünülmektedir.

Uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim metodolojisiyle kalite kontrol süreçlerinden geçirilerek hazırlanan Sayıştay’ın her bir düzenlilik denetimi raporunun etkin olduğu ve bütün belediyelerin standart bir yaklaşımla (aynı bilgi birikimi ile benzer konulara odaklanılarak ve minimum sübjektif değer yargısı kullanılarak) denetlendiği ve sonuçların raporlandığı varsayılmaktadır. Sayıştay Başkanlığı tarafından son üç yılda belediyelerin denetim ekiplerine belediyelerin denetiminde kullanılmak üzere bazı zorunlu denetim konuları (prosedürleri) belirlemiş olması, Sayıştay denetim raporlarının etkinliğini arttıran bir husus olduğu ve denetimdeki sübjektiflikten kaynaklanabilecek sınırlılıkları da azalttığı düşünülmektedir.

Araştırmalarda, denetim raporlarını düzenleyenlerden kaynaklanabilecek eksikliklerin olması ve dolayısıyla sonuçların etkilenmesi olasılığı her zaman geçerlidir. Araştırmalar, belirli bir dönem için belirli varsayımlar ve kısıtlılıklar altında gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonuçları değerlendirilirken, farklı dönemlerde ve farklı kriterlere göre farklı sonuçların ortaya çıkabilme ihtimalinin her zaman bulunduğu da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

<sup>120</sup> Belediye başkanları ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin (daire başkanlıkları/müdürlükler) hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlamaları ve bu raporlarda, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetler ile belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer vermeleri gerekmektedir. Öngörülen amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ölçmek için ise performans göstergeleri kullanılmaktadır. Bu nedenle, faaliyet raporu, stratejik plan ve performans programlarında yer verilen hedeflerle gerçekleşmelerin karşılaştırılması suretiyle performans denetiminin gerçekleştirilmesine de imkan vermektedir. Faaliyet raporlarının performans programlarında öngörülen faaliyetlerde meydana gelen gerçekleşmeler hakkında değerlendirme yapacak şekilde hazırlanmaması, kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini güçleştirerek stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu arasındaki tutarlılığı bozmakta, kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilen bütçenin kullanımı bakımından saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini engellemektedir. *Belediyelerde stratejik planlama sürecinin istenilen verileri üretebilecek düzeye gelmesi durumunda, faaliyetlerde etkinlik için faaliyet raporlarından yararlanılabilecek ve iç kontrol sisteminin genel etkinliğinin daha net olarak ölçülmesi mümkün olabilecektir.*

#### 4.5.5 ARAŞTIRMA 2.1: Finansal tabloların sunumunda etkinlik

Günümüzde finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu önemli bir konudur. Ancak finansal bilgilerin güvenilirliği, muhasebe kayıtlarına yapılan bazı müdahalelerden veya yaratıcı muhasebe uygulamaları nedeniyle doğruluktan ve gerçeklikten uzaklaşabilmektedir (Aslanoğlu vd., 2016:2). Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir (Acar vd., 2011:273). Sayıştay'ın dış denetim kapsamında, kamu kurumlarının hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar *mali denetimi* oluşturmaktadır.

Mali denetim sürecinin son aşamasında denetim ekibi, tüm denetim kanıtlarını bir araya getirip denetim sonuçlarını değerlendirdikten sonra mali rapor ve tabloların önemli hatalar içerip içermediğine ve hesapların ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler yaparak elde ettiği denetim sonuçlarından bir denetim görüşüne ulaşmaktadır. Denetim sonucunda denetçi, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak görüş paragrafında, denetlenen kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını (Sayıştay, 2014:109-111);

- Bir bütün olarak tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumda *Olumlu Görüş*,
- Bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla, tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda *Şartlı Görüş*<sup>121</sup>,
- Tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı, mali tabloların yanıltıcı ve eksik olduğunu vurgulamak için denetçinin, şartlı görüş vermenin yeterli ve uygun olmadığını düşündüğü, hataların mali tablolar için çok önemli ve genel olduğu durumlarda *Olumsuz Görüş* verir.

Ayrıca şartlı görüş veya olumsuz görüş verildiğinde olumsuz görüşün nedenleri “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanır.

<sup>121</sup> Kısmi kapsam sınırlaması: Denetim kapsamında bir sınırlama olması durumunda, sınırlama olan alan dışında mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini etkileyen önemli hatalar bulunmaması ya da yalnızca bir ya da birkaç hesap alanında önemli hata olmakla birlikte hataların mali tabloların tümünü etkilememesi durumlarında; kapsamın sınırlandığı alanlar ya da önemli hataların bulunduğu hesap alanları hariç olmak üzere mali tabloların doğru ve güvenilir olduğu düşünülüyorsa “şartlı görüş” verilmelidir.

• Tam bir kapsam sınırlaması nedeniyle, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda denetçi *Görüş Bildirmekten Kaçınabilir*<sup>122</sup>.

Finansal tabloların sunumunda etkinlik araştırması için, Sayıştay'ın tüm büyükşehir belediyelerinin 2014-2015-2016 yılları (son üç yıl) denetimleri sonucunda hazırlayarak kurumsal internet sitesinden<sup>123</sup> kamuoyuyla paylaştığı düzenlilik denetim raporlarında yer alan büyükşehir belediyelerinin finansal tabloları için verilen denetim görüşleri yıllar itibariyle analiz edilerek verilen her OLUMSUZ denetim görüşü için 0, ŞARTLI denetim görüşü için 1, OLUMLU denetim görüşü için ise 2 puan verilmiştir<sup>124</sup>.

Finansal tabloların sunumunda üç yılın ortalaması 2 tam puan olan büyükşehir belediyelerinin ETKİN, [1,5-1,99] puan aralığında olanların KISMEN ETKİN, [1-1,49] puan aralığında olanların AZ ETKİN, [0-0,99] puan aralığında olanların ise ETKİN DEĞİL oldukları (etkin olmadıkları) değerlendirilmiştir. Finansal tabloların sunumunda etkinlik analizi için kullanılan puanlama ve değerlendirme kriterlerine özet olarak ayrıca Tablo 46'da yer verilmiştir.

**Tablo 46:** Finansal Etkinliğin Belirlenmesinde Puanlama

Puanlama	Puanlar	Ortalamalar	Değerlendirme	Etkinlik Puanları
Olumsuz görüş:	0 puan	[2] puan	Etkin	3
Şartlı Görüş:	1 puan	[1,5-1,99] puan	Kısmen Etkin	2
Olumlu Görüş:	2 puan	[1-1,49] puan	Az Etkin	1
		[0-0,99] puan	Etkin Değil	0

2014-2015-2016 yıllarına ilişkin Sayıştay denetimlerinde büyükşehir belediyelerinin finansal tabloları için verilen denetim görüşleri ile araştırma sonucunda bulunan finansal etkinlik durumlarına Tablo 47'de yer verilmiştir.

<sup>122</sup> Görüş bildirmekten kaçınma durumunda düzenlenecek raporlarda mali rapor ve tablolar hakkında görüş oluşturabilmek için gerekli olan hangi bilgi/belgelerin idare tarafından neden sağlanamadığı/sağlanmadığı hakkında "Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı" bölümünde bilgi verilir ve görüş paragrafında açıklama yapılır.

<sup>123</sup> www.sayistay.gov.tr

<sup>124</sup> "Görüş bildirmekten kaçınma" durumu, son üç yıldaki büyükşehir belediyelerinin denetiminde olmadığından puanlamaya dahil edilmemiştir.

**Tablo 47:** Büyükşehir Belediyelerinin Finansal Tabloların Sunumunda Etkinlik Durumları

Büyükşehir Belediye Adı	2014	2015	2016	Finansal Etkinlik Durumu
Adana Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
Ankara Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Antalya Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Olumlu	Şarh	Az Etkin
Aydın Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Şarh	Kısmen Etkin
Balıkesir Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Şarh	Kısmen Etkin
Bursa Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Denizli Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Olumlu	Kısmen Etkin
Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
Erzurum Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Olumlu	Şarh	Az Etkin
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Şarh	Kısmen Etkin
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Hatay Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
İzmir Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Şarh	Kısmen Etkin
K.Maraş Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Etkin
Kayseri Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Etkin
Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Olumsuz	Etkin Değil
Konya Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Malatya Büyükşehir Belediyesi	Olumsuz	Olumlu	Şarh	Az Etkin
Manisa Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Olumlu	Kısmen Etkin
Mardin Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Mersin Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Şarh	Kısmen Etkin
Muğla Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Etkin
Ordu Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
Sakarya Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
Samsun Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Şarh	Şarh	Az Etkin
Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Etkin
Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Etkin
Trabzon Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin
Van Büyükşehir Belediyesi	Şarh	Şarh	Şarh	Az Etkin

Yapılan analiz sonucunda, büyükşehir belediyelerinden finansal tabloların sunumunda 5'inin ETKİN, 7'sinin KISMEN ETKİN, 17'sinin AZ ETKİN ve 1 tanesinin ise ETKİN DEĞİL olduğu (etkin olmadığı) sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 48'de ise Tablo 47'de yer alan büyükşehir belediyelerinin finansal etkinlik durumlarına ilişkin istatistikî bulgular yer almaktadır.

**Tablo 48:** Finansal Etkinlik Durumuna İlişkin İstatistikî Bulgular

	Ortalama	Standart Sapma	Ortanca
Finansal Etkinlik Durumları	1,53	0,82	1

Finansal etkinlik durumlarının Etkin=3, Kısmen Etkin=2, Az Etkin=1, Etkin Değil=0 olarak puanlanarak yukarıdaki tablodaki istatistikî veriler elde edilmiştir. Bu sonuçlara göre büyükşehir belediyelerinin finansal etkinlik durumlarının ortalaması 1,53 yani Az Etkin ve Kısmen Etkin düzeylerinin ortasına çok yakın bir düzeyde çıkmıştır. Ortanca değeri ise 1 yani az etkin olarak çıkmıştır.

Bu sonuçlara göre 30 büyükşehir belediyesinin 18 tanesinin finansal tabloların sunumunda az etkin olduğu ya da etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu (az etkin ve etkin değil) durumdaki büyükşehir belediyelerinin, yani tüm büyükşehir belediyelerinin yarısından fazlasının (%60=18/30) çoğunlukla şartlı denetim görüşü aldığını, yani bu belediyelerin finansal rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını *bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla* (denetim görüşünün dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç) tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığını göstermektedir. Son üç yılda ise sadece iki defa iki farklı büyükşehir belediyesi olumsuz denetim görüşü almıştır.

Finansal tabloların sunumunda büyükşehir belediyesinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin az olması (yani “az etkin” olması) durumu; Karcıoğlu ve Öztürk (2016)'ün çalışmasında yer alan puanlamaya göre, büyükşehir belediyesinin iç kontrol sistemine ilişkin farkındalık ve anlayışın bulunduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulanması için çalışmalara başlandığı fakat iç kontrol sistemi gelişiminin düşük seviyede olduğunu göstermektedir.

#### 4.5.6 ARAŞTIRMA 2.2: Mevzuata Uyumda (Yasal) Etkinlik

Düzenlilik denetimlerinde denetçi, mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği ile iç kontrollerin tasarımı ve işletilmesinin etkinliğine ilişkin değerlendirmesi (mali denetim) yanında kamu kurumlarının gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını (uygunluk denetimi) da denetlemektedir<sup>125</sup>. Sayıştay tarafından hazırlanan düzenlilik denetim raporları içerisinde yer alan uygunluk denetimi bulguları mevzuata aykırı sistematik hataların raporlanmasıdır.

Mevzuata uyumda etkinlik araştırması için Sayıştay'ın tüm büyükşehir belediyelerinin 2014-2015-2016 yılları (son üç yıl) denetimleri sonucunda hazırlayarak kurumsal internet sitesinden<sup>126</sup> kamuoyuyla paylaştığı düzenlilik denetimi raporlarında yer alan uygunluk denetimine ilişkin bulgulardan yararlanılmıştır. Araştırmada, salt<sup>127</sup> mevzuata uyuma ilişkin (uygunluk denetimleri kapsamına giren) denetim bulgu sayıları yıllar itibarıyla belirlenerek toplam üç yılın bulgu sayısı [7 den az olanlar] = ETKİN, [7-9 arasında olanlar] =KISMEN ETKİN, [10-12 arasında olanlar] = AZ ETKİN ve [12'den çok olanlar] ise mevzuata uyumda ETKİN DEĞİL olarak katagorize edilmiştir<sup>128</sup>. Tablo 49'da puanlama kriterleri özetlenmiştir.

**Tablo 49: Mevzuata Uyumda Etkinliğin Belirlenmesi İçin Puanlama**

Bulgu Sayısı	Değerlendirme
[7 den az olanlar]	Etkin
[7-9 arasında olanlar]	Kısmen Etkin
[10-12 arasında olanlar]	Az Etkin
[12'den çok olanlar]	Etkin Değil

Tablo 50'de büyükşehir belediyelerinin 2014-2015-2016 yıllarına ilişkin denetim bulgularında salt mevzuata uyuma ilişkin olduğu düşünülen bulgu sayıları ile araştırma sonucunda bulunan etkinlik durumlarına yer verilmiştir.

<sup>125</sup> Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin amacı;

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği hakkında denetim görüşü oluşturmak,
- Kamu idaresinin gelir, gider, mal hesapları ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,
- Kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemler nedeni ile sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir (Sayıştay, 2014:3).

<sup>126</sup> www.sayistay.gov.tr

<sup>127</sup> Düzenlilik denetimleri kapsamında mali denetim ve uygunluk denetimi bulguları ayrı bölümler halinde sınıflandırılmadığından, tüm bulgular içerisinden uygunluk denetimine ilişkin olduğu düşünülen bulgular seçilmiştir. Düzenlilik denetiminin mali denetim kısmını ilgilendiren, bulgular dikkate alınmamıştır.

<sup>128</sup> Bulgu sayılarına ilişkin durum aralıkları belirlenirken; son üç yılın bulgularının toplamının ortalaması (uç değerler çıkarıldıktan sonra) yaklaşık 7 olarak bulunmuş olup bu değer altında bulgusu olanlar Etkin, ortalamadan sırasıyla 1, 2 ve 3 standart sapma büyük bulgusu olanlar da Kısmen Etkin, Az Etkin ve Etkin Değil olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 50: Büyükşehir Belediyelerinin Mevzuata Uyumda Etkinlik Durumları**

Büyükşehir Belediye Adı	2014	2015	2016	Toplam	Etkinlik Durumu
Adana Büyükşehir Belediyesi	0	0	8	8	Kısmen Etkin
Ankara Büyükşehir Belediyesi	3	2	3	8	Kısmen Etkin
Antalya Büyükşehir Belediyesi	2	1	3	6	Etkin
Aydın Büyükşehir Belediyesi	3	1	0	4	Etkin
Balıkesir Büyükşehir Belediyesi	0	0	3	3	Etkin
Bursa Büyükşehir Belediyesi	7	3	7	17	Etkin Değil
Denizli Büyükşehir Belediyesi	0	5	2	7	Kısmen Etkin
Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	1	2	6	9	Kısmen Etkin
Erzurum Büyükşehir Belediyesi	3	3	3	9	Kısmen Etkin
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	0	1	4	5	Etkin
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	1	2	4	7	Kısmen Etkin
Hatay Büyükşehir Belediyesi	0	5	7	12	Az Etkin
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	7	5	8	20	Etkin Değil
İzmir Büyükşehir Belediyesi	0	1	8	9	Kısmen Etkin
K.maraş Büyükşehir Belediyesi	1	3	2	6	Etkin
Kayseri Büyükşehir Belediyesi	2	1	1	4	Etkin
Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	4	4	3	11	Az Etkin
Konya Büyükşehir Belediyesi	1	2	4	7	Kısmen Etkin
Malatya Büyükşehir Belediyesi	1	2	2	5	Etkin
Manisa Büyükşehir Belediyesi	0	2	2	4	Etkin
Mardin Büyükşehir Belediyesi	4	0	3	7	Kısmen Etkin
Mersin Büyükşehir Belediyesi	2	8	5	15	Etkin Değil
Muğla Büyükşehir Belediyesi	0	5	8	13	Etkin Değil
Ordu Büyükşehir Belediyesi	0	2	2	4	Etkin
Sakarya Büyükşehir Belediyesi	2	3	4	9	Kısmen Etkin
Samsun Büyükşehir Belediyesi	2	2	3	7	Kısmen Etkin
Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi	1	6	5	12	Az Etkin
Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi	0	0	1	1	Etkin
Trabzon Büyükşehir Belediyesi	2	1	3	6	Etkin
Van Büyükşehir Belediyesi	2	2	2	6	Etkin

Yapılan araştırma sonucunda büyükşehir belediyelerinden mevzuata uyumda 12'sinin ETKİN, 11'inin KISMEN ETKİN, 3'ünün AZ ETKİN ve 4 tanesinin ise ETKİN DEĞİL olduğu (etkin olmadığı) sonucuna ulaşılmıştır.



Bu sonuçlara göre, 30 büyükşehir belediyesinin 23 tanesinin mevzuata uyumda ETKİN ya da KISMEN ETKİN olduğu (%77=23/30) görülmektedir. Bu belediyelerde yıllık ortalama 3'ün altında mevzuata uyuma ilişkin bulgu bulunmaktadır. 11 Büyükşehir belediyesi mevzuata uyumda etkin çıkmasına rağmen her üç yılda da bulgusu olmayan büyükşehir belediyesi maalesef bulunmamaktadır. 7 büyükşehir belediyesinin ise yıllık ortalama 3'ten fazla bulgusu bulunmaktadır. Belediyelerin düzenlilik denetimi raporlarında yer alan bulgu konuları detaylı olarak incelendiğinde ise başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyelerin tamamında taşınır ve taşınmaz varlıkların yönetiminde ve gelirlerin takip ve tahsilinde sorunların bulunduğu görülmektedir. Sayıştay'ın yıllık denetimlerinde denetçilerine özellikle bu alanlarda yoğunlaşan zorunlu denetim prosedürleri belirlemiş olması da belediyelerin bu alanda eksiklerinin bulunduğunu göstermektedir. Ayrıca bu etkinlik ölçümünde, yıllık ortalama (0) bulgu = ETKİN olarak kriter belirlenerek değerlendirme yapılmış olsaydı, hiçbir belediyenin varlıkların korunmasında etkin olarak bulunamayacağı da göz ardı edilmemelidir.

Tablo 51'de yukarıdaki tabloda yer alan büyükşehir belediyelerinin yasal etkinlik durumlarına ilişkin istatistiki bulgular yer almaktadır.

**Tablo 51:** Yasal Etkinlik Durumuna İlişkin İstatistiki Bulgular

	Ortalamalar	Standart Sapma	Ortanca
Yasal Etkinlik Durumları	1,10	0,89	1

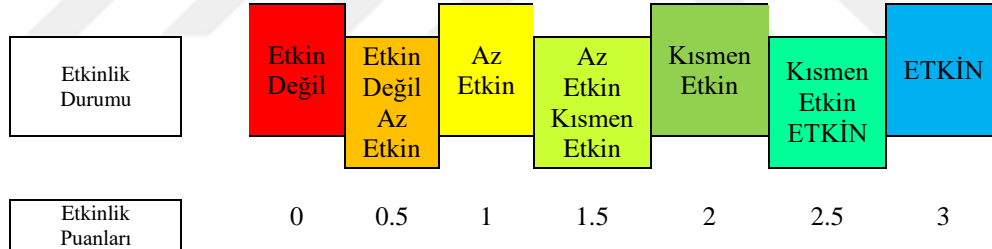
Yasal etkinlik durumlarının Etkin=3, Kısmen Etkin=2, Az Etkin=1, Etkin Değil=0 olarak puanlanarak yukarıdaki tablodaki istatistiki veriler elde edilmiştir. Bu sonuçlara göre büyükşehir belediyelerinin yasal etkinlik durumlarının ortalaması 1,10 ve ortanca değeri de 1 yani Az Etkin düzeyine oldukça yakın bir düzeyde çıkmıştır.

#### 4.5.7 ARAŞTIRMA 2.3: İç Kontrol sisteminin Genel olarak Etkinliği

Bu araştırmada büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik düzeyleri, Araştırma 2.1 ve Araştırma 2.2’de elde edilen etkinlik durumlarının 3,2,1 ve 0 olarak puanlanarak bu etkinlik düzeylerinin (basit) ortalaması olarak bulunmaktadır. Araştırma 2.1 ve Araştırma 2.2’de her bir belediye için ETKİN, KISMEN ETKİN, AZ ETKİN ve ETKİN DEĞİL şeklinde 4’lü bir etkinlik düzeyi kullanılmışken, genel etkinlik düzeyi belirlenirken ara değerlerin ortaya çıkması ve 4’lü etkinlik düzeyinin yetersiz kalması (aşağı yada yukarı ötelemenin sonuçları değiştireceği için) dolayısıyla 7’li bir etkinlik düzeyi kullanılmıştır. Bu puanlamaya göre; iki araştırmanın ortalaması (0) çıkanlar [Etkin Değil], (0,5) çıkanlar [Etkin Değil-Az Etkin], (1) çıkanlar [Az Etkin], (1,5) çıkanlar [Az Etkin-Kısmen Etkin], (2) çıkanlar [Kısmen Etkin], (2,5) çıkanlar [Kısmen Etkin-Etkin], (3) çıkan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemleri ise genel olarak [Etkin] olduğu sonucuna ulaşılmıştır<sup>129</sup>.

Şekil 16’da iç kontrolün genel etkinlik durumlarının yer aldığı 7’li etkinlik durumları ile etkinlik puanlarına yer verilmiştir.

**Şekil 16: Genel Etkinlik Durumu Puanlaması**



Yukarıda finansal tabloların sunumunda ve mevzuata uyumda etkinlik araştırmaları sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik durumlarına ve puanlamasına yer verilmiştir.

Yukarıdaki puanlamaya göre büyükşehir belediyelerinin finansal, yasal ve genel etkinlik düzeylerine ve puanlarına Tablo 52’de yer verilmiştir.

<sup>129</sup> Daha önce de belirtildiği gibi; iç kontrol sisteminin genel amaçlarından olan faaliyetlerde etkinliğe ilişkin objektif, tutarlı ve karşılaştırılabilir veriler elde edilemediğinden, genel etkinlik sonucunun bulunmasında hesaplamaya dahil edilmemiştir.

**Tablo 52:** Genel Etkinlik Araştırması Bulguları

Belediye Adı	Finansal Tabloların Sunumunda Etkinlik Durumu	P u a n	Mevzuata Uyum ve Varlıkların Korunmasında Etkinlik Durumu	P u a n	Genel Etkinlik Durumu	Puan
Adana Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Ankara Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil - Az Etkin	0.5
Antalya Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil - Az Etkin	0.5
Aydın Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Balıkesir Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Bursa Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil - Az Etkin	0.5
Denizli Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Erzurum Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Hatay Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Kısmen Etkin	2	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil - Az Etkin	0.5
İzmir Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
K.Maraş Büyükşehir Belediyesi	Etkin	3	Etkin	3	Etkin	3
Kayseri Büyükşehir Belediyesi	Etkin	3	Etkin Değil	0	Az Etkin	1
Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	Etkin Değil	0	Etkin Değil	0	Etkin Değil	0
Konya Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Kısmen Etkin	2	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Malatya Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Manisa Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Az Etkin	1	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5
Mardin Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Mersin Büyükşehir Belediyesi	Kısmen Etkin	2	Kısmen Etkin	2	Kısmen Etkin	2
Muğla Büyükşehir Belediyesi	Etkin	3	Kısmen Etkin	2	Kısmen Etkin - ETKİN	2.5
Ordu Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Az Etkin	1	Az Etkin	1
Sakarya Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin	3	Kısmen Etkin	2
Samsun Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil Az Etkin	0.5
Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi	Etkin	3	Kısmen Etkin	2	Kısmen Etkin - ETKİN	2.5
Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi	Etkin	3	Kısmen Etkin	2	Kısmen Etkin - ETKİN	2.5
Trabzon Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Etkin Değil	0	Etkin Değil - Az Etkin	0.5
Van Büyükşehir Belediyesi	Az Etkin	1	Kısmen Etkin	2	Az Etkin - Kısmen Etkin	1.5

Tablo 52’de çıkan sonuçlara göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinliği sonuçlarına Tablo 53’te yer verilmiştir.

**Tablo 53:** Genel Etkinlik Durumu Bulgularının Özeti

Etkinlik Düzeyi	Büyükşehir Belediye Sayısı	Etkinlik Düzeyi	Büyükşehir Belediye Sayısı
[Etkin Değil]	1	[Etkin Değil] ve [Az Etkin]	15
[Etkin Değil-Az Etkin]	6		
[Az Etkin]	8		
[Az Etkin-Kısmen Etkin]	9	[Az Etkin-Kısmen Etkin]	9
[Kısmen Etkin]	2	[Kısmen Etkin] ve [Etkin]	6
[Kısmen Etkin-Etkin]	3		
[Etkin]	1		
Toplam	30		30

Bu sonuçlara göre 19 tanesinin ise [Az Etkin], [Kısmen Etkin] ya da ikisinin ortasında [Az Etkin-Kısmen Etkin] olarak yer aldığı, [Etkin] ve [Etkin Değil] sonuçlarını çıkardığımızda ise 28 tanesinin ara değerlerde yer aldığı görülmektedir. Tablo 54’te Tablo 52’de yer alan büyükşehir belediyelerinin üç farklı etkinlik durumlarına ilişkin istatistiki bulgular yer almaktadır.

**Tablo 54:** Etkinlik Durumlarına İlişkin İstatistiki Bulgular

	Ortalamalar	Standart Sapma	Ortanca
Finansal Etkinlik	1,53	0,82	1
Yasal Etkinlik	1,10	0,89	1
Genel Etkinlik	1,32	0,71	1,5

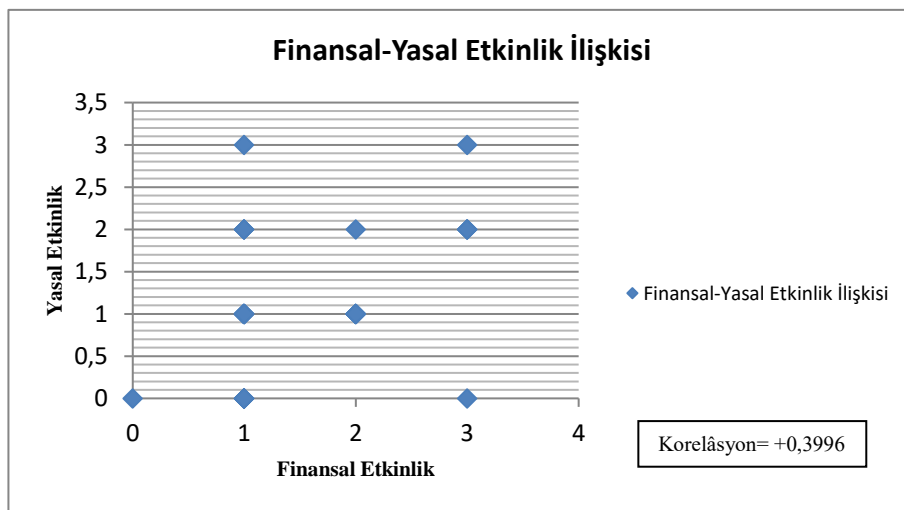
Bu sonuçlara göre de büyükşehir belediyelerinin genel etkinlik durumlarının ortalaması 1,32 yani az etkin değerine yakın bir değer, ortanca değeri ise 1,5 yani Az Etkin ve Kısmen Etkin düzeyleri arasında bir düzeyde çıkmıştır.

Karcioğlu ve Öztürk (2016)'ün ölçeğine göre büyükşehir belediyelerinin genel etkinlik durumu az etkin ile kısmen etkin arasında yer aldığını için her iki puana ilişkin açıklama birlikte değerlendirilirse “büyükşehir belediyesinin iç kontrol sistemine ilişkin farkındalık ve anlayışın bulunduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulanması için çalışmalara başlandığı fakat iç kontrol sistemi gelişiminin düşük ya da orta seviyede olduğu ve geliştirilmesi gerektiği” anlaşılmaktadır.

Bu sonuçlara göre 30 büyükşehir belediyesinin 15 tanesinin yani yaklaşık yarısının (%50) mevzuata uyumda [Etkin Değil], [Etkin Değil-Az Etkin] ya da [Az Etkin] olduğu görülmektedir. Ancak mevcut uyum oranları düşük ya da iç kontrol sistemlerinin genel etkinlikleri etkin değil veya az etkin belediyeler için ise “iç kontrol sistemi gelişimlerinin en düşük seviyede olduğu, biraz farkındalık olmakla birlikte iç kontrol mekanizmalarının henüz uygulanmadığı, iç kontrol sisteminin kurulması için acil rehberlik ve yönlendirmede bulunulması gerektiği” anlaşılmaktadır. Bu durumdaki belediyeler için öncelikle belediyelerde nitelikli personel istihdam edilmediğini ve personelin performansının artırılmadığını (kontrol ortamı), belediyelerde süregelen hataların önceden öngörülmediği (risk değerlendirme), hataları önleyecek kontrol mekanizmalarının oluşturulmadığını (kontrol faaliyetlerinin) ve hatayı oluşturan sistemin değerlendirilmediğini (izleme) göstermektedir.

Grafik 2’de ise Araştırma 2.1 ve 2.2 sonucunda bulunan büyükşehir belediyesinin finansal ve yasal etkinlik durumları arasındaki ilişki orta konulmuştur.

**Grafik 2:** Finansal ve Yasal Etkinlik Arasındaki İlişki



Yukarıdaki dağılıma grafiğindende görüldüğü üzere; finansal ve yasal etkinlik arasında zayıf da olsa (0,3996) pozitif yönlü bir korelasyon bulunmaktadır. Bu veriler finansal etkinliğin arttıkça yasal etkinliğinde artmakta olduğunu, veriler arasında belirli bir tutarlılığın bulunduğunu ve iç içe geçmiş amaçlar olan operasyonel, yasal ve finansal etkinliğin birbirini desteklediğini ve kurumlarda birbirinden ayrı olarak değil birlikte geliştirileceği söylenebilecektir.

#### **4.6. ARAŞTIRMA 3: Etkinlik Durumlarına Etki Eden Faktörlerin Araştırılması**

##### **4.6.1 Araştırmanın Problemleri**

Bu araştırmada ikinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumlarına etki eden faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Belediyelerde iç kontrol sisteminin etkinliğine etki edebileceği düşünülen aşağıdaki faktörlere araştırma problemlerinde yer verilmiştir:

*Araştırma Problemi 3.1:* Birinci Araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerindeki iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumu ile ikinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik durumu arasındaki ilişkinin belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 3.2:* Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği şube müdürlüğünün türüne göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değişip değişmediğinin belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 3.3:* Büyükşehir belediyelerinde bulunan iç denetçi sayılarına göre iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değişip değişmediğinin belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 3.4:* büyükşehir belediyelerinde son üç yılda iç denetim faaliyeti yürütülmesi durumuna göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değişip değişmediğinin belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 3.5:* Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol eylem planlarının güncelliğine göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değişip değişmediğinin belirlenmesi.

*Araştırma Problemi 3.6: Büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine etki eden diğer faktörlerin belirlenmesi.*

#### **4.6.2 Araştırmada Kullanılan Yöntemler**

Bu araştırmada kullanılan yöntem ise enlemsel ve boylamsal verilere dayalı vaka analizidir. Bu araştırmada, ikinci araştırma sonucunda bulunan Türkiye'deki büyükşehir belediyelerindeki iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumlarına etki eden faktörlerin (değişkenlerin) belirlenmesi amacıyla iç kontrol sistemleriyle ilişkili olan büyükşehir belediyelerinin mevcut iç denetçi sayıları, iç denetçi sayıları durumu, son üç yılda yürütülen iç denetim faaliyetleri, iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği şube müdürlüğünün türü, İKEP'lerin güncellik durumu ile büyükşehir belediyelerinin nüfus, bütçe büyüklüğü, personel giderleri/bütçe büyüklüğü oranı, iller bankasına borç durumu gibi değişkenler ile iç kontrol sistemlerinin etkinlik durumları arasındaki ilişki korelasyon fonksiyonu yardımıyla analiz edilmiştir. Sayısal olmayan değişkenlere ise düzeylerine göre puanlar verilerek analiz edilmişlerdir.

#### **4.6.3 Araştırma sonuçları**

Birinci araştırma sonucunda büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin KİKS'lere genel uyum oranı %48 olarak bulunmuştur. İkinci araştırma sonucunda ise büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerini genel etkinlik durumu 30 büyükşehir belediyesinden 15'i yani yarısı (%50) Az Etkin-Etkin Değil olarak çıkmıştır. Yani büyükşehir belediyeleri genel olarak değerlendirildiğinde iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyum durumu (%48) ile büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel etkinliği (%50) birbirine oldukça yakın değerler çıkmıştır. Bu sonuçlara göre belediyelerin iç kontrol sistemlerinin KİKS'lere uyum oranı ile iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik durumları arasında (beklendiği gibi) anlamlı bir ilişkinin bulunduğu söylenebilecektir.

Büyükşehir belediyelerin ikinci araştırma sonucunda finansal, yasal ve genel etkinlik düzeylerinin Etkin Değil veya Az Etkin çıkması ve denetim raporlarına göre aynı hataların tekrarlanmasında; birinci araştırma sonucunda bulunan iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi standardının "*iç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmesi*" ile "*iç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin*

*alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmesi” genel şartlarına (%40), Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardının “kurumun yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemesi ve personele duyurması” genel şartına (%13) ve Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardının “personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmesi” ile “Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınması, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmesi” genel şartlarına ise %20 gibi düşük oranlarda uyum gösterilmiş olmasının etkili olduğu düşünülmektedir.*

Aşağıdaki Tablo 54’de büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumuna ilişkin A sütununda büyükşehir belediyesinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği şube müdürlüğünün türü, B sütununda iç denetçi sayıları, C sütununda iç denetim birimince son üç yılda yürütülen denetim (R) ve danışmanlık (D) faaliyetinin varlığı, D sütununda büyükşehir belediyesinin en son hazırladığı İKEP’inin güncelliği durumu ile ikinci araştırmada bulunan finansal, yasal ve genel etkinlik düzeylerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

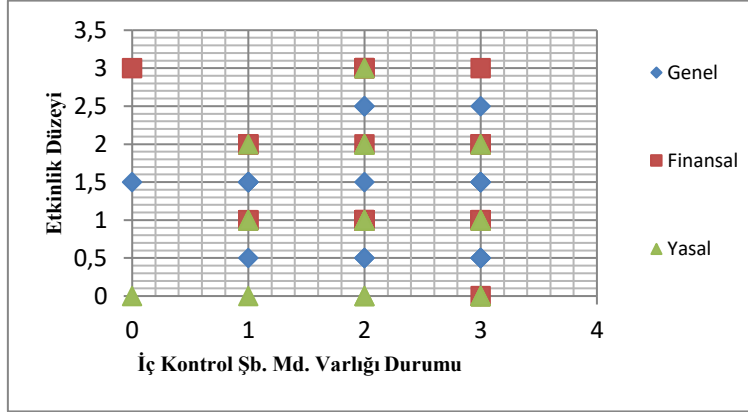


**Tablo 55: İç kontrole İlişkin Mevcut Durum ve Etkinlik Verilerinin Karşılaştırılması**

Belediye Adı	MEVCUT DURUM VERİLERİ				ETKİNLİK VERİLERİ		
	İç Kontrol'ün Koordine Edildiği Şube Müd.'nün Türü (A)	İç Denetçi Sayısı (B)	İç Denetim Faaliyeti (2016-2015-2014) (C)	İKEP Güncelliği (D)	Finansal Tabloların Sunumunda Etkinlik	Mevzuata Uyumda Etkinlik	Genel Etkinlik Durumu
Adana	İç Kontrol	6	R,-,R,-R	2017-2018	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Ankara	İç Kontrol	10	R,-,R,-R	2016-2017	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
Antalya	İç Kontrol	5	R,D,R,D,R,D	2015	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
Aydın	Bütçe, Strateji Gel.ve Araştır.	3	R,-R,-,-,R	2015	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
Balıkesir	İç Kontrol	2	YOK	2015-2016	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
Bursa	İç Kontrol	3	R,D,R,D,R,-	2016	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
Denizli	Strateji	2	R,-,-,-, R,D	2017-2018	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
Diyarbakır	Strateji	3	R,D,R,D,R,D	YOK	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Erzurum	Mali Kontrol – Strateji	1	YOK	2017-2018	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Eskişehir	İç Kontrol	1	-,-,-,-, R,D	2016-2017	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
Gaziantep	Ön mali kontrol	1	R,D,R,D,-,-	2016-2017	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Hatay	İç Kontrol	2	R,-,-,D,-,-	2016-2017	Az Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin
İstanbul	Mali Kontrol – Strateji	15	-,-,-,-, R,D	2017-2018	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
İzmir	İç Kontrol	10	R,D,R,D,R,D	2015	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
K.maraş	Mali Kontrol – Strateji	4	-,D,R,D,-,D	2017-2018	Etkin	Etkin	ETKİN
Kayseri	YOK	0	YOK	2017-2018	Etkin	Etkin Değil	Az Etkin
Kocaeli	İç Kontrol	0	YOK	2011	Etkin Değil	Etkin Değil	Etkin Değil
Konya	Strateji	4	YOK	2012	Az Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin
Malatya	Gelirler ve Ön Mali Kontrol	2	-,-,-,-, R,D	2017	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Manisa	Strateji	2	R,-,-,-,-,-,-	2017-2018	Kısmen Etkin	Az Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin
Mardin	Mali Kontrol – Strateji	0	YOK	YOK	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Mersin	Ön Mali Kontrol	7	R,-,R,-,R,-	2015-2016	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin
Muğla	Mali Kontrol – Strateji	1	-, D,-,D,-,D	2015-2016	Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin ETKİN
Ordu	Mali Kontrol – Strateji	2	YOK	2015-2016	Az Etkin	Az Etkin	Az Etkin
Sakarya	sgbdb – Ön Mali Kontrol	2	-,-, R,D,-,-,-	2016-2017	Az Etkin	Etkin	Kısmen Etkin
Samsun	Mali Kontrol – Strateji	2	R,-,-,-,-,-,-	2010-2011	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
Şanlıurfa	İç Kontrol	1	YOK	YOK	Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin ETKİN
Tekirdağ	Mali Kontrol	0	YOK	2016-2017	Etkin	Kısmen Etkin	Kısmen Etkin ETKİN
Trabzon	Strateji	2	YOK	2016-2017	Az Etkin	Etkin Değil	Etkin Değil Az Etkin
Van	Mali Kontrol	1	YOK	YOK	Az Etkin	Kısmen Etkin	Az Etkin Kısmen Etkin

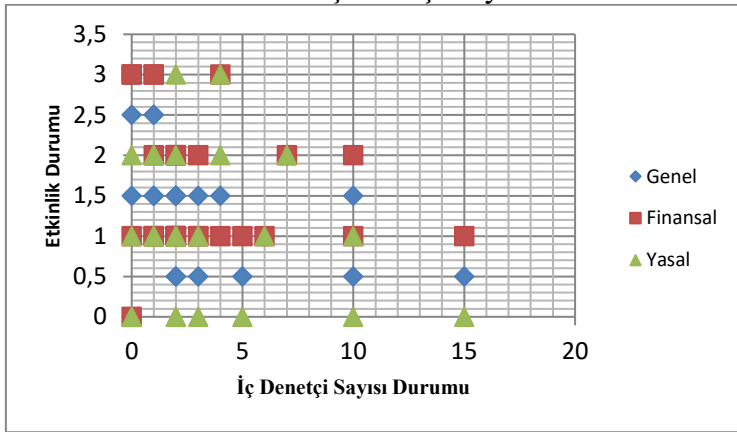
Yukarıdaki tabloda yer verilen verilerin durumuna göre sütunlar ikinci araştırmadaki etkinlik durumlarına benzer şekilde olumludan olumsuz doğru mavi, yeşil, sarı ve kırmızı ile renklendirilerek ve değişkenlerin durumlarına göre (3,2,1,0 olarak) puanlanarak diğer sütunlarda yer verilen ikinci araştırmanın etkinlik sonuçları (puanları) ile arasındaki ilişki belediyeler itibariyle belirlenmeye çalışılmıştır.

**Grafik 3: İç kontrol Faaliyetlerinin Koordine Edildiği Birim ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki**



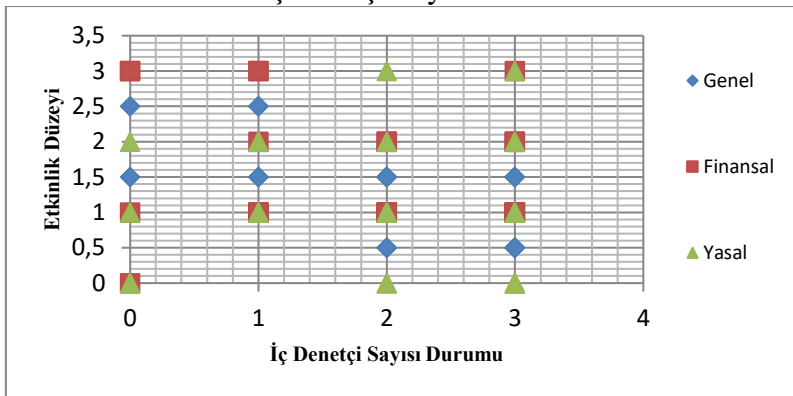
	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,12466
Finansal Etkinlik	-0,20679
Yasal Etkinlik	-0,00942

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin kordinasyonundan sorumlu müdürlüğün türüne göre iç kontrol sisteminin etkinliği değişebilecektir. İç kontrol faaliyetlerinin kendine ait başka fonksiyonları da bulunan strateji geliştirme, mali kontrol, bütçe, gider vb. müdürlükler yerine sadece iç kontrole odaklanan müstakil bir iç kontrol şube müdürlüğü tarafından yürütüldüğü büyükşehir belediyelerinde yönetimin ve çalışanların iç kontrole ilişkin farkındalıklarının daha yüksek olabileceği ve dolayısıyla iç kontrolün etkinliğinin de daha yüksek olabileceği düşünülmüştür. Bu düşüncesiyle, iç kontrol faaliyetlerinin kordinasyonundan sorumlu müdürlüğün türü değişkeniyle ile iç kontrol sisteminin etkinliği birlikte analiz edilmiştir. Analiz sonucunda büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik düzeyleri ile iç kontrol faaliyetlerinden sorumlu olan müdürlüğün türü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

**Grafik 4: İç denetçi Sayısı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki**

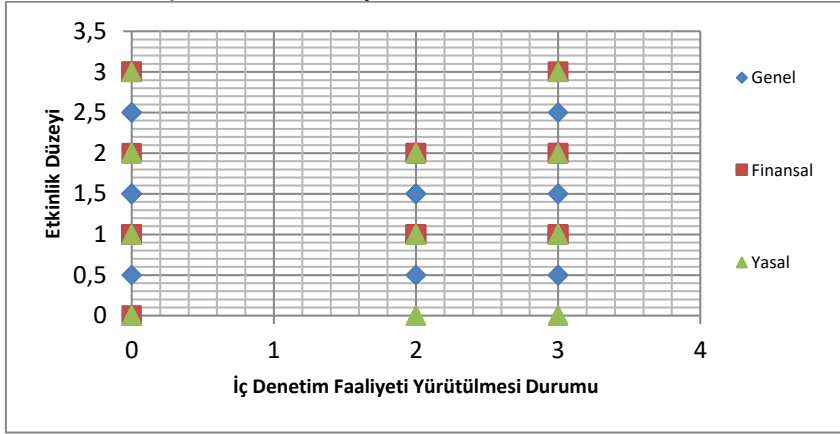
	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,20813
Finansal Etkinlik	-0,13655
Yasal Etkinlik	-0,20899

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek üst yönetime raporlayan iç kontrol sisteminin önemli bir unsurudur. Yönetim, iç denetim birimin denetim ve danışmanlık faaliyetleri yardımıyla iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında bilgiler alabilecek ve etkinliğin sağlanması için gerekli müdahalelerde bulunabilecektir. Büyükşehir belediyelerindeki iç denetçi sayısı değişkeni ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin birlikte analiz sonucunda, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik düzeyleri ile iç denetçi sayısı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

**Grafik 5: İç denetçi Sayısı Durumu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki**

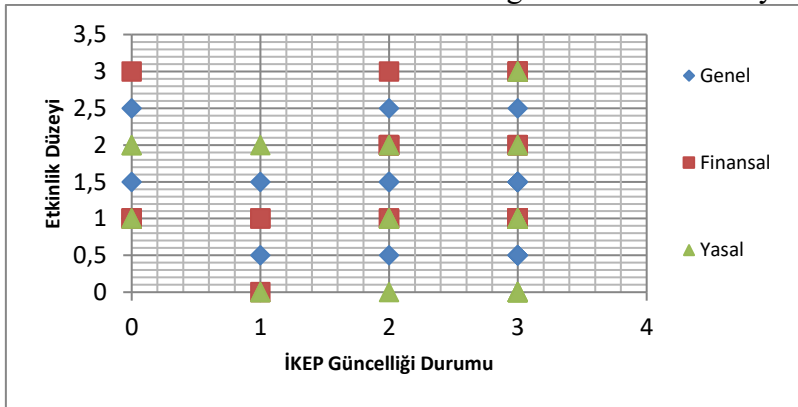
	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,11614
Finansal Etkinlik	-0,17439
Yasal Etkinlik	-0,02569

Büyükşehir belediyelerindeki iç denetçi sayılarının; iç denetçi bulunmaması:0 puan, bir denetçi bulunması: 1 puan, iki denetçi bulunması: 2 ve iç denetim birimi kurulması için en az sayı olan üç denetçi ve daha fazlası ise: 3 puan olarak belirlenerek iç denetçi sayısı durumu değişkeni oluşturulmuştur. Büyükşehir belediyelerindeki iç denetçi sayısı durumu değişkeni ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin birlikte analizi sonucunda büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinlik düzeyleri ile iç denetçi sayısı durumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

**Grafik 6:** İç denetim Faaliyeti Yürütülmesi Durumu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki

	Korelasyon
Genel Etkinlik	0,029705
Finansal Etkinlik	0,045238
Yasal Etkinlik	0,005985

Belediye başkanlarına bağlı olarak çalışmalarını yürüten iç denetim birimleri belediyelerindeki riskli alanları belirleyerek hazırlayacakları yıllık denetim programlarına göre yürütecekleri denetim ve/veya danışmanlık faaliyetleri sonucunda hazırlayacakları raporları belediye başkanına sunacak, ilgili birimler raporda görülen eksikliklerin giderilmesi için bir eylem planı hazırlayarak gerekli çalışmaları yürüteceklerdir. İç denetçilerinin denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda hazırlayacakları raporlar, iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Büyükşehir belediyelerindeki iç denetçiler tarafından son üç yılda iç denetim faaliyeti yürütülmesi durumu ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin birlikte analizi sonucunda aralarında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durumda iç denetimlerin risk odaklı olarak yapılmadığı, iç denetimin etkin olmadığı veya iç denetim sonuçlarına göre gerekli değişikliklerin yapılmıyor olduğu söylenebilecektir.

**Grafik 7:** İKEP Güncelliği ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki

	Korelasyon
Genel Etkinlik	0,018566
Finansal Etkinlik	0,12925
Yasal Etkinlik	-0,08977

İKEP'ler genel olarak KİKS'lere uyum sağlanması için kamu idarelerinin genel şartlar itibarıyla iç kontrole ilişkin mevcut durumlarının, uyum için bir takvim dahilinde yapmaları gereken eylemlerin, açıklamaların ve görevli birimlerin gösterildiği maksimum iki yıllık

planlardır. Tüm kurumlar, KİKS'lere tam olarak uyumlu olsalar bile (İKEP'lerde bütün standartların genel şartlarına ilişkin güvence verilmiş olsa dahi) İKEP'lerini yayınlamaya devam etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla tüm kurumların en az iki yılda bir İKEP hazırlamaları gerekmektedir. Büyükşehir Belediyelerin hazırlamış oldukları İKEP'ler incelendiğinde tümünün güncel olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum iç kontrol faaliyetlerinin başta yönetim olmak üzere sahiplenilmediğini ortaya koymaktadır. Büyükşehir belediyelerinin İKEP'leri güncelliklerine göre renklendirilerek ve puanlanarak, iç kontrol sisteminin etkinliği ile aralarındaki ilişki analiz edilmiştir. Analiz sonucunda aralarında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Yukarıda yer verilen grafikler ve korelasyon verileri genel olarak değerlendirildiğinde, büyükşehir belediyelerinin iç denetim şube müdürlüğünün bulunması, iç denetim biriminin bulunması, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve iç kontrol eylem planlarının güncelliği verileri ile iç kontrol sisteminin finansal, yasal ve genel etkinlik durumları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Bu durum belediyelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini doğrudan etkileyen yukarıda yer verilen verilerden başka verilerin bulunduğunu göstermektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen faktörlerin bulunması için analizlerde kullanılan büyükşehir belediyelerine ilişkin bazı beşeri ve mali bilgilere Tablo 56'da yer verilmiştir.

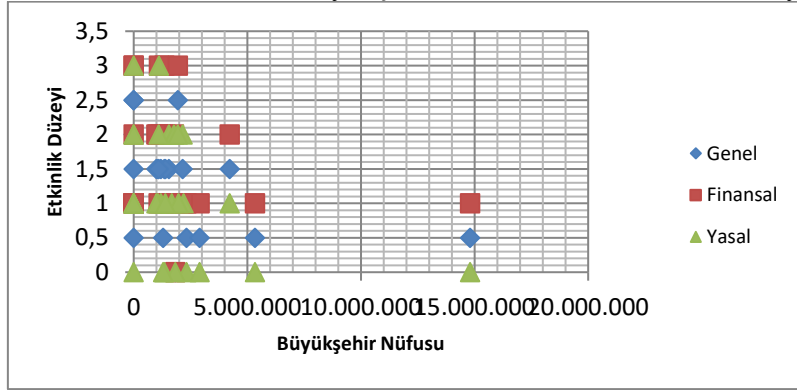
**Tablo 56:** Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerine İlişkin Bazı Bilgiler<sup>130</sup>

Belediye Adı	NÜFUS (2016)	2016 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri Toplamı (TL) (A)	2016 Yılı Gerçekleşen Personel Giderleri(B)	(A)/(B) Oranı (C)	Çalışan Sayısı (2016 Sonu) (D)	(B)/(D) Oranı (E) (TL)	İller Bankasına Borç Tutarı (Milyon TL)
Adana	2.201.670	1.230.480.393,28	196.395.469,32	0,16	2578	477300,385	149
Ankara	5.346.518	5.337.619.877,39	296.035.052,84	0,06	4073	1310488,55	270
Antalya	2.328.555	1.342.414.801,14	173.122.814,26	0,13	2145	625834,406	614
Aydın	1.068.260	532.890.511,20	66.675.378,48	0,13	1004	530767,441	126
Balıkesir	1.196.176	675.021.688,62	79.224.366,98	0,12	1265	533613,983	502
Bursa	2.901.396	1.884.637.012,92	165.993.224,10	0,09	2408	782656,567	1073
Denizli	1.005.687	648.978.891,03	40.949.321,60	0,06	697	931103,144	505
Diyarbakır	1.673.119	515.844.585,59	78.062.292,06	0,15	1139	452892,525	148
Erzurum	762,021	878.984.683,20	45.237.567,15	0,05	1762	498856,233	219
Eskişehir	844,842	416.397.729,03	71.180.739,67	0,17	1190	349914,058	188
Gaziantep	1.974.244	1.297.857.009,00	57.026.438,82	0,04	891	1456629,64	821
Hatay	1.555.165	759.500.842,11	85.632.570,54	0,11	1114	681778,135	429
İstanbul	14.804.116	15.068.391.099,01	965.213.054,28	0,06	13718	1098439,36	458
İzmir	4.223.545	4.008.816.799,12	307.817.294,99	0,08	4882	821142,319	92
K.maraş	1.112.634	543.367.873,12	64.271.726,16	0,12	973	558445,913	262
Kayseri	1.358.980	679.878.011,53	78.107.798,09	0,11	1034	657522,255	238
Kocaeli	1.830.772	1.454.439.778,66	188.546.428,97	0,13	2589	561776,662	359
Konya	2.161.303	1.539.785.495,03	115.560.985,10	0,08	543	2835700,73	699
Malatya	781,305	490.043.978,81	45.200.822,54	0,09	602	814026,543	270
Manisa	1.396.945	696.141.553,92	47.291.717,32	0,07	762	913571,593	444
Mardin	796,237	250.747.912,42	33.253.632,03	0,13	323	776309,326	88
Mersin	1.773.852	1.432.800.000,00	178.697.648,00	0,12	2147	667349,79	337
Muğla	923,773	544.579.037,53	68.179.199,86	0,13	965	564330,609	174
Ordu	750,588	426.224.956,37	45.283.544,57	0,11	524	813406,405	294
Sakarya	976,948	403.207.749,59	50.422.668,67	0,13	721	559234,049	805
Samsun	1.295.927	755.798.001,32	54.674.060,04	0,07	764	989264,4	531
Şanlıurfa	1.940.627	677.257.089,55	81.366.716,18	0,12	1075	630006,595	161
Tekirdağ	972,875	559.218.522,69	87.968.610,22	0,16	1143	489255,05	95
Trabzon	779,379	409.945.879,54	33.313.032,85	0,08	519	789876,454	267
Van	1.100.190	452.365.457,79	94.722.641,21	0,21	984	459720,994	161

130 Tabloda; Bütçe giderleri ve personel giderleri verileri için büyükşehir belediyelerinin 2016 yılı Sayıştay Düzenlilik Denetimi Raporları, çalışan sayısı verileri için büyükşehir belediyelerinin 2016 yılı faaliyet raporlarından, nüfus verisi için İçişleri Bakanlığı verilerinden, İller Bankasına borç tutarı için ise <http://www.aydinyerel.com/2018/02/26/turkiyenin-en-borclu-belediyeleri-iste-liste/> (Erişim Tarihi:27.02.2018)’den yararlanılmıştır.

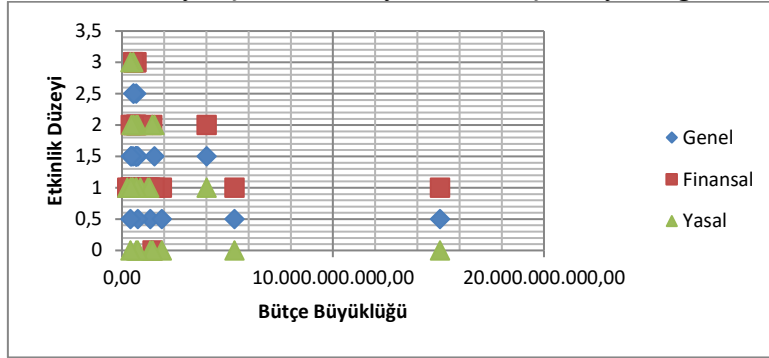
Tablo 56’da yer verilen büyükşehir belediyelerine ilişkin beşeri ve mali veriler ile iç kontrol sisteminin etkinlik durumu aşağıda yer verilen grafikler ve korelasyon analizleri kullanılarak birlikte analiz edilmiştir.

**Grafik 8:** Büyükşehir Nüfusu ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki



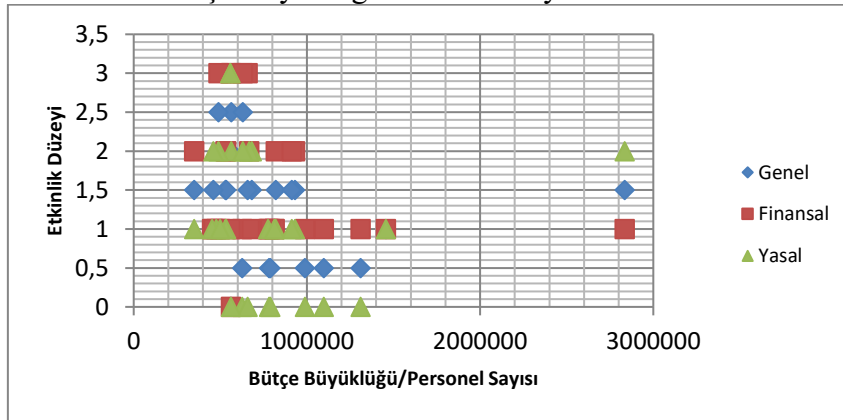
	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,31317
Finansal Etkinlik	-0,17162
Yasal Etkinlik	-0,34581

Büyükşehir belediyelerinin yerel hizmet sunduğu ilin nüfusu arttıkça yerel hizmetleri başarılı olarak sunmak için gerçekleştirmek zorunda oldukları faaliyetlerin sayısı ve çeşidi artacaktır. Dolayısıyla kan damarları gibi belediyelerin tüm faaliyetlerine nüfuz eden ve ayrılmaz parçası olan iç kontrol sisteminin de belediyelerin çok sayı ve çeşitteki faaliyetlerinin kontrolünün sağlanabilmesi için yeterli bir kapasitede olması ve çalışması gerekmektedir. Dolayısıyla büyükşehirin nüfusu, belediyelerin faaliyetlerinin yoğunluğuna ve dolayısıyla iç kontrol sisteminin kapasitesine etki edecektir. İç kontrol sisteminin kapasitesi yeterli gelmediğinde ise iç kontrol sisteminin etkinliğinin düşmesi de kaçınılmaz olacaktır. Dolayısıyla nüfus değişkeni, iç kontrol sisteminin etkinliği için bir girdi olarak değerlendirilerek iç kontrol sisteminin etkinliği ile arasında bir ilişki bulunup bulunmadığı analiz edilmiştir. Korelasyon analizleri sonucunda, nüfus verisi ile iç kontrol sisteminin genel, finansal ve yasal etkinlik düzeyleri arasında zayıf da olsa negatif yönlü bir ilişki görülmektedir. Özellikle bu ilişki yasal uyumda daha da belirginleşmektedir. Bu sonuçlara göre nüfus arttıkça başta yasal ve genel etkinlik olmak üzere etkinlik düzeylerinin azaldığını göstermektedir.

**Grafik 9: Büyükşehir Belediyesinin Bütçe Büyüklüğü ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki**

	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,30666
Finansal Etkinlik	-0,17476
Yasal Etkinlik	-0,33241

Büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü, büyükşehir belediyesinin faaliyetlerinin de yoğun olduğunu gösteren bir başka önemli veridir. Yapılan başka bir korelasyon analizinde, büyükşehir belediyelerinin bütçe büyüklükleri ile büyükşehirlerin nüfusları arasında 0,9765 oranında çok yüksek bir pozitif korelasyon bulunduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla analiz sonucunda nüfus verisi ile benzer sonuçlar çıkmış, bütçe büyüklüğü ile iç kontrol sisteminin genel, finansal ve yasal etkinlik düzeyleri arasında zayıf da olsa negatif yönlü bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Nüfus verisinde olduğu gibi özellikle bu ilişki yasal uyumda daha da belirginleşmektedir. Bu durum büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü arttıkça başta yasal ve genel etkinlik olmak üzere etkinlik düzeylerinin azaldığını göstermektedir. Nüfus verisi için yapılan değerlendirmeler bu veri için de yapılabilecektir.

**Grafik 10: Bütçe Büyüklüğü/Personel Sayısı Oranı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki**

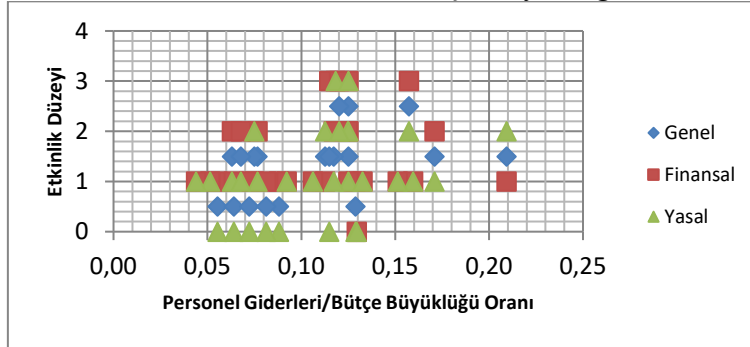
	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,169117
Finansal Etkinlik	-0,23832
Yasal Etkinlik	-0,051874

Büyükşehir belediyesinin personel sayısı, büyükşehir belediyesinin yerel hizmetleri sunarken ki insan kaynağının yeterliliği ile ilgili bir veridir. Personel sayısının yetersizliği ve niteliğinin düşüklüğü de iç kontrol sisteminin etkinliğini (görevler ayrılığı vb.) azaltabilecektir. Personel sayısı yeterli ise belediyenin yoğun ve çeşitli faaliyetlerini daha rahat yürütebileceği düşünülmektedir. Bu durumu ölçmek için bütçe büyüklüğüne göre personel



sayısı ile iç kontrol sisteminin etkinlikleri arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Bütçe büyüklüğüne/ personel sayısı oranı ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edilmesi sonucunda aralarında anlamlı bir ilişkiye rastlanamamıştır.

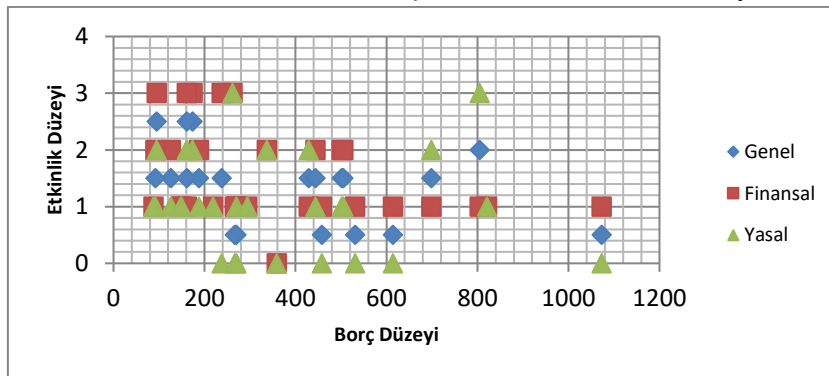
**Grafik 11:** Personel Giderleri/Bütçe Büyüklüğü Oranı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki



	Korelasyon
Genel Etkinlik	0,307759
Finansal Etkinlik	0,159514
Yasal Etkinlik	0,348304

Personel giderlerinin/ Bütçe büyüklüğüne oranı<sup>131</sup> ile iç kontrol sisteminin etkinliklerinin arasındaki ilişkinin analizi sonucunda; oran ile iç kontrol sisteminin genel, finansal ve yasal etkinlik düzeyleri arasında zayıf da olsa pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu görülmektedir. Önceki verilerde olduğu gibi özellikle bu ilişki yasal etkinlikte daha da belirginleşmektedir. Bu durum büyükşehir belediyesinin personel giderlerinin toplam bütçe giderleri içerisindeki oranı arttıkça arttıkça başta yasal ve genel etkinlik olmak üzere etkinlik düzeylerinin arttığını göstermektedir.

**Grafik 12:** İller Bankasına Borç Tutarı ile Etkinlik Düzeyleri Arasındaki İlişki



	Korelasyon
Genel Etkinlik	-0,269504
Finansal Etkinlik	-0,35009
Yasal Etkinlik	-0,110166

<sup>131</sup> Büyükşehir belediyesinin personel giderlerinin bütçe toplamındaki oranının büyüklüğü büyükşehir belediyesinin yerel hizmetleri sunarken ki kapasitesinin yeterliliği ile ilgilidir. Personel gideri oranı fazla ise belediyenin yoğun ve çeşitli faaliyetlerini daha rahat yürütebileceği düşünülmektedir. (Personel giderleri verisi ile bütçe büyüklüğü verisi arasında 0,979911 oranında çok yüksek bir pozitif korelasyon bulunmaktadır.)

Büyükşehir belediyesinin iller bankasına olan borç düzeyi ile iç kontrol sistemin etkinlik düzeyleri arasında negatif bir ilişki bulunmaktadır. Özellikle büyükşehir belediyelerinin borçları arttıkça iç kontrol sisteminin finansal etkinliği düşmektedir.

Yukarıda yer alan tüm verilerle iç kontrol sisteminin etkinliği arasındaki ilişkiler birlikte değerlendirilirse; büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği şube müdürlüğünün türü, iç denetçi sayısı, iç denetçi sayısı durumu, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi, İKEP'lerin güncelliği arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Büyükşehirlerin nüfusu ve dolayısıyla da büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü ile iller bankasına borç düzeyi arttıkça iç kontrol sisteminin etkinlikleri azalmaktadır. Toplam bütçe giderleri içerisinde personel giderlerinin oranı arttıkça ise iç kontrol sisteminin finansal, yasal ve genel etkinliği artmaktadır.

İç kontrol sistemlerinin kurumların ihtiyaçlarına göre farklılaştırılması ve kurumların büyüklüğüne ve ihtiyaçlara göre de tasarlanması gerekmektedir. Analiz sonuçları büyükşehir belediyelerinin faaliyetlerinin sayı ve çeşitleri doğrultusunda bir iç kontrol sistemini kuramadıklarını göstermektedir. Daha küçük nüfuslu belediyelerde tüm faaliyetlerin yasal gerekliliklere uygun, etkin ve verimli olarak yapıldığı ve sonucunda finansal tabloların da güvenilir olarak hazırlandığı konusunda yönetimin makul güvence alması için iç kontrol sisteminin bulunması bir gereklilik (küçük nüfuslu belediyelerde yönetimin faaliyetleri doğrudan kontrol etme şansının daha fazla olması dolayısıyla iç kontrol sistemi kurmadan ya da varolan iç kontrol sistemleri KİKS'lere tam uyumlu olarak çalışmasa da genel olarak operasyonel, yasal, finansal açıdan başarılı olduklarından) iken büyük nüfuslu ve çok sayıda ve çok çeşitli faaliyetleri olan belediyelerin, kurumun tüm faaliyetlerine nüfuz eden ve tüm çalışanların rol aldığı iç kontrol sisteminin etkin olması, yönetim ve kurum için hayati düzeyde önemlidir. Belediyelerin nüfusları arttıkça nitelikli personele sahip olunması, organizasyon yapısının oluşturulması, amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ve bunlara ulaşılmasına engel olabilecek risklerin öngörülerek bunların kontrol edilmesinin önemi daha da artmaktadır. Bu sonuç ayrıca, araştırma kapsamının iç kontrol sistemine ihtiyacı diğer belediyelere göre çok daha hayati seviyede olan büyükşehir belediyeleri olarak belirlenmesinin doğruluğunu da göstermektedir.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

İç kontrol sistemi, kurumların misyonlarını gerçekleştirmeleri ve hedeflerine ulaşmalarına engel olabilecek risklerin belirlenip azaltılması için kurum yönetimleri tarafından tasarlanan, kurumun mali ve mali olmayan tüm faaliyetlerine sürekli olarak nüfuz eden ve kurumun tüm personelinin aktif rol aldığı, kurumsal yönetim, stratejik yönetim, risk yönetimi ve iç denetim gibi uygulamalarla da yakın ilişkili olan bütüncül bir yönetim aracı, bir iç sistemdir.

Kurumların operasyonel, yasal ve finansal olarak etkin bir şekilde faaliyet gösterebilmeleri için doğru bir şekilde tasarlanmış ve işleyen iç kontrol sistemlerinin önemli olduğu, dünya çapında kabul görmektedir. İç kontrol uygulamaları, önce özel sektörde daha sonra ise kamu sektöründe uygulanmaya başlanmıştır. Kamu sektöründe bulunan kurumlar buldukları sektörler, organizasyon yapıları, kurum kültürleri ve yönetim felsefesine göre farklılaşmaktadır. Türkiye’de belediyeler, kullandıkları önemli miktarda kamu kaynağı ile ülkenin büyük bir çoğunluğuna zamanında, etkin ve verimli yerel hizmet sunma sorumluluğunda olan bununla birlikte geneli itibarıyla kurumsallaşamayan (yani ilkeler yerine kişilere bağlı) siyasi kamu idareleridir. Dolayısıyla belediyeler, stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda hukuka uygun hareket etmelerini; faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve verimli olmasını; varlıklarının korumasını ve finansal bilgilerinin sunumunda etkinliğin sağlanmasına engel teşkil edebilecek risklerin belirlenmesi ve bu risklerin azaltılmasına yardımcı olarak yönetime güvence veren iç kontrol sisteminin mutlak surette kurulması ve etkin olarak işletilmesi gereken kurumların başında gelmektedir.

Türk kamu yönetimindeki iç kontrol düzenlemeleri incelendiğinde, kamu idareleri için mali yönetim bakış açısıyla tamamen dünyadaki güncel iç kontrol anlayışına uygun bir mevzuat altyapısı oluşturulduğu görülmektedir. Daha önce de Türk kamu yönetim sisteminde, iç kontrole ilişkin belli bir altyapı bulunmaktayken, iç kontrol uygulamalarıyla halihazırda bilinen ve uygulanan birçok iş ve işlem sistemleştirilmiş, standartlara bağlanmış ve yönetim sistemimiz içerisinde daha önce örnekleri olmayan stratejik planlama, risk yönetimi, kontrol stratejileri, yönetim bilgi sistemleri ve iç denetim gibi unsurlar mevcut sisteme dahil edilmiştir.

2007 yılı sonunda yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Türkiye’deki kamu idareleri ve belediyelerde kurulması zorunlu hale gelen KİKS’lere uyumlu iç kontrol sistemlerinin yaklaşık 10 yıllık bir uygulama deneyimi sonucunda KİKS’lere uyum

durumlarının ve etkinliklerinin analiz edilmesi, eksik yönlerinin belirlenerek sistemin daha etkin olması için önerilerde bulunulması amacıyla hazırlanan bu çalışmanın başta belediyeler olmak üzere tüm kamu idareleri ile konuya ilişkin düzenleme ve denetim yapan tüm kamu idareleri ve kamuoyu için yararlı olacağı düşünülmektedir.

Uluslararası standartlar kapsamında Türkiye'deki belediyelerdeki iç kontrol sisteminin mevcut durumunu ve etkinliğini detaylı analizlerle ortaya koyan, mevcut durum ve etkinlik sonuçlarını sayısallaştırarak birbiriyle olan ilişkilerinin ve iç kontrol sistemlerinin etkinliklerine etki eden faktörlerin değerlendirildiği böyle kapsamlı bir çalışmanın bulunmaması, araştırmaların sonraki araştırmalar, endeksler ve raporlar için model olabilecek nitelikte olması ve çalışmanın belediyelerde mali yönetim ve kontrol sisteminin gelişimine katkı sağlayacak nitelikte olması, çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır.

Çalışmanın uygulama kısmında, belirli bir dönem için belirli varsayımlar ve kısıtlılıklar altında üç farklı araştırma yapılmıştır. Yapılan birinci araştırmada Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına mevcut uyum durumu, büyükşehir belediyelerinin iç kontrol uyum eylem planlarına göre incelenmiştir. Araştırma sonucunda tüm büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına genel uyum oranının %48 olduğu, iç kontrol sistemlerinin kuruluş amacı ve en temel unsurları olan, kurumsal risk yönetimini de sağlayan risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri unsurlarına ilişkin standartlara (RDS6 Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi %22, KFS8 Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi %29 ve KFS7 Kontrol stratejileri ve yöntemleri %34) mevcut uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir. Büyükşehir belediyelerinin İKEP'lerinde yer alan mevcut duruma ilişkin beyanlar da bu sonuçları desteklemektedir.

Büyükşehir belediyelerinin en çok uyum sağladığı standartların ise; ilgili kanun ve yönetmelikler sayesinde yaptırım gücü daha fazla olan stratejik yönetime ilişkin standartlar (RDS5 Planlama ve Programlama %65 ve BİS14 Raporlama %68) ve insan kaynakları yönetimine ilişkin standartlar ile öneri şeklinde somut uygulama yapılması zor olan genel şartların bulunduğu standartlar olduğu bulunmuştur. Kamu iç kontrol standartlarının genel şartlarında hazırlanması istenen stratejik yönetime ilişkin dökümanların (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları) büyükşehir belediyelerinin tamamı tarafından hazırlanmış olması, risk değerlendirme bileşeninin ve iç kontrol sisteminin genel uyum

ortalamasını yükseltmiştir. Sayıştay'ın performans denetimleri sonuçlarına göre ise stratejik yönetime ilişkin söz konusu dökümanların belediyelerin tamamına yakınında şeklen hazırlanmış olduğu, dökümanların içerikleri incelendiğinde ise pek çok belediyenin stratejik yönetime ilişkin eksikliklerinin bulunduğu, stratejik yönetimin esasları olan kurumsal performansın değerlendirilmesi ve stratejik yönetimle bütçenin ilişkisinin kurulması amaçlarını karşılamaktan uzak oldukları görülmektedir. Dolayısıyla stratejik yönetime ilişkin standartlara uyum oranı her ne kadar yüksek seviyede gözüktüyse stratejik yönetime ilişkin standartlara da uyum düzeyi de düşük seviyededir. Bu durum, risk değerlendirme bileşeninin ve iç kontrol sisteminin genel uyum oranının aslında daha da düşük bir seviyede olduğu göstermektedir. Birinci araştırmanın sonuçlarına göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin kurulumu ve işleyişi için iyi niyetli çabalarına rağmen kamu iç kontrol standartlarına göre iç kontrol sistemlerini 10 yıllık süreçte halen tam olarak oluşturamadıkları görülmekte ve başta risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenleri olmak üzere kat etmeleri gereken çok mesafe olduğu düşünülmektedir.

İkinci araştırmada ise Türkiye'de büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin finansal tabloların sunumunda (finansal), mevzuata uyumda (yasal) ve genel olarak etkin olup olmadıkları Sayıştay'ın düzenlilik denetimlerinin sonuçlarına göre farklı kriterlere göre analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda; *finansal tabloların sunumunda* büyükşehir belediyelerinden 5'inin etkin, 7'sinin kısmen etkin, 17'sinin az etkin ve 1 tanesinin ise etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca göre 30 büyükşehir belediyesinin 18 tanesinin (yani tüm büyükşehir belediyelerinin yarısından fazlasının (%60) ) finansal tabloların sunumunda az etkin oldukları ya da etkin olmadıkları, finansal tablolarının denetiminde çoğunlukla şartlı denetim görüşü aldıklarını (yani bu belediyelerin finansal rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını *bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla* (denetim görüşünün dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç) tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığını) göstermektedir. *Mevzuata uyumda* ise büyükşehir belediyelerinden 12'sinin etkin, 11'inin kısmen etkin, 3'ünün az etkin ve 4 tanesinin ise etkin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mevzuata uyuma ilişkin bulgu konuları detaylı olarak incelendiğinde ise belediyelerin tamamında taşınır ve taşınmaz varlıkların yönetiminde ve gelirlerin takip ve tahsilinde sorunların bulunduğu görülmektedir. Finansal tabloların sunumunda ve mevzuata uyumda etkinliğe ilişkin bulguların ortalaması alınarak bulunan iç kontrol sistemlerinin genel etkinliği açısından ise 30 büyükşehir belediyesinden 15 tanesinin (yani %50'sinin) etkin değil

veya az etkin oldukları, 6 tanesinin (yani %20'sinin ise) etkin veya kısmen etkin oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlara göre büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemine ilişkin belli bir farkındalık ve anlayışın bulunduğu fakat çoğu büyükşehir belediyesi için iç kontrol sistemlerinin gelişiminin düşük ya da orta seviyede olduğu ve geliştirilmesinin gerektiği, geliştirilmesi içinde rehberlik ve yönlendirmede bulunulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Üçüncü ve son araştırmada ise ikinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin (finansal, yasal ve genel) etkinlik durumlarına etki faktörleri korelasyon analizleri ile araştırılmıştır.

Araştırmada öncelikle büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin (finansal, yasal ve genel) etkinlik durumları ile birinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin genel uyum durumu birlikte değerlendirilmiştir. Birinci araştırma sonucunda büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin KİKS'lere genel uyum oranı %48, ikinci araştırma sonucunda ise büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerini genel etkinlik durumu 30 belediyeden 15'i yani yarısının (%50) Az Etkin-Etkin Değil olarak bulunması birbirini destekler niteliktedir. Bu sonuçlara göre genel olarak belediyelerin iç kontrol sistemlerinin KİKS'lere uyum oranının düşük olması iç kontrol sistemlerinin genel etkinlik durumlarının da düşük olmasına sebep olduğu söylenebilecektir. Başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere tüm belediyelerin, misyonlarını gerçekleştirmeleri ve hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilecek iç kontrol sistemlerinin eksik yönlerini belirleyerek etkinliğinin artırılması için iç kontrol sistemlerini revize etmeleri gerekmektedir.

Üçüncü araştırmada ayrıca ikinci araştırma sonucunda bulunan büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin (finansal, yasal ve genel) etkinlik durumları ile büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği müdürlüğünün türü, iç denetçi sayısı, son üç yılda iç denetim faaliyetinin yürütülme durumu ve iç kontrol eylem planlarının güncelliği verileri arasındaki ilişkiler analiz edilmiştir. Yapılan korelasyon analizleri genel olarak değerlendirildiğinde, büyükşehir belediyelerinde iç kontrol faaliyetlerinin koordine edildiği şube müdürlüğünün türü, iç denetçi sayısı, son üç yılda iç denetim faaliyetinin yürütülme durumu ve iç kontrol eylem planlarının güncelliği verileri ile iç kontrol sisteminin finansal, yasal ve genel etkinlik durumları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durum belediyelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini doğrudan etkileyen başka verilerin bulunduğunu göstermektedir.

Üçüncü araştırma kapsamında son olarak büyükşehir nüfusu, büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü, bütçe büyüklüğü/personel sayısı oranı, personel giderleri/bütçe büyüklüğü oranı, iller bankasına borç tutarı ile büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sistemlerinin finansal, yasal ve genel etkinlik durumları arasındaki ilişkiler korelasyon analizi ile incelenmiştir. Analiz sonucunda toplam bütçe giderleri içerisinde personel giderlerinin oranı arttıkça iç kontrol sisteminin finansal, yasal ve genel etkinliği artmaktadır. Bu durum personel sayısının artırılmasının iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırdığı söylenebilir. Ayrıca yapılan analizde büyükşehirlerin nüfusu, büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü ve iller bankasına borç tutarı ile büyükşehir belediyesinin iç kontrol sisteminin etkinlikleri arasında negatif bir korelasyon (0,30-0,40) bulunmaktadır. Büyükşehirlerin nüfusu ve dolayısıyla da büyükşehir belediyesinin bütçe büyüklüğü ile iller bankasına borç düzeyi arttıkça iç kontrol sisteminin etkinlikleri azalmaktadır. İç kontrol sistemlerinin kurumların ihtiyaçlarına göre farklılaştırılması ve kurumların büyüklüğüne ve ihtiyaçlara göre de tasarlanması gerekmektedir. Analiz sonuçları büyükşehir belediyelerinin faaliyetlerinin sayı ve çeşitleri doğrultusunda bir iç kontrol sistemini kuramadıklarını göstermektedir. Daha küçük nüfuslu belediyelerde tüm faaliyetlerin yasal gerekliliklere uygun, etkin ve verimli olarak yapıldığı ve sonucunda finansal tabloların da güvenilir olarak hazırlandığı konusunda yönetimin makul güvence alması için iç kontrol sisteminin bulunması bir gereklilik (küçük nüfuslu belediyelerde yönetimin faaliyetleri doğrudan kontrol etme şansının daha fazla olması dolayısıyla iç kontrol sistemi kurmadan ya da varolan iç kontrol sistemleri KİKS'lere tam uyumlu olarak çalışmasa da genel olarak operasyonel, yasal, finansal açıdan başarılı olduklarından) iken büyük nüfuslu ve çok sayıda ve çok çeşitli faaliyetleri olan belediyelerin, kurumun tüm faaliyetlerine nüfuz eden ve tüm çalışanların rol aldığı iç kontrol sisteminin etkin olması, yönetim ve kurum için hayati düzeyde önemlidir. Belediyelerin nüfusları arttıkça nitelikli personele sahip olunması, organizasyon yapısının oluşturulması, amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ve bunlara ulaşılmasına engel olabilecek risklerin öngörülerek bunların kontrol edilmesinin önemi daha da artmaktadır. Bu sonuç ayrıca, araştırma kapsamının iç kontrol sistemine ihtiyacı diğer belediyelere göre çok daha hayati seviyede olan büyükşehir belediyeleri olarak belirlenmesinin doğruluğunu da göstermektedir.

Belediyelerin iç kontrol sisteminin kurulumu ve işleyişi konusunda mevzuat gereği iyi niyetle belirli bir mesafe kaydettikleri yadsınamazsa da araştırma sonuçlarından da görüldüğü gibi uygulama performansı bakımından olması gereken seviyeden uzak oldukları

görülmektedir. Söz konusu eksikliklerin en önemli sebebi, genel olarak Türk kamu yönetiminde özel olarak da belediyelerde mali yönetim ve iç kontrol sisteminin tasarımından kaynaklanan yapısal ve uygulamaya dönük sorunlardır. Bu konuda pek çok farklı sorun bulunmakla birlikte, çalışmadan elde edilen bulgulara göre temel olarak değerlendirilebilecek yapısal sorunlara aşağıda değinilmiştir.

Dünya Bankası, IMF ve AB tarafından Türkiye’de yaşanan ekonomik krizlerin sebebinin esas olarak kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki aksaklıklar olduğunu tespit edilmiştir. Buna göre; Dünya Bankası ve IMF ile yapılan kredi anlaşmaları ve AB'ye üyelik sürecinde üst politika belgelerinde yapılan taahhütler sonucunda, kamu kurumlarının faaliyetlerinde hukukiliği birincil öncelik olarak değerlendiren anlayışın yerine; performansı, hesap verebilirliği ve kaynakların kullanımında etkinlik ve verimliliği esas alan bir anlayışla hazırlanan (iç kontrole ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı) kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Dolayısıyla iç kontrol düzenlemeleri doğal akışında yönetim sisteminde yaşanan eksikliklerin bir sonucu olarak içerden gelen bir ihtiyaçla değil de dışarıdan dayatılan ve daha önce sistemimizde yer almayan özel sektörden devşirilmiş Anglo-Sakson yönetim anlayışını ve kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç denetim, stratejik yönetim gibi yönetim sistemimize yabancı uygulamaları içermektedir. Bu uygulamalar dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonucunda öncelikle şirketler için getirilmiş daha sonra şirketlerde faydaları görüldükten sonra ise gelişmiş ülkelerde ve uluslararası kuruluşların önerileriyle de gelişmekte olan ülkelerin kamu kurumlarının faaliyetlerinde etkinlik, verimlik ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla mevzuatımıza adapte edilmeye çalışılmıştır. Yeni anlayışın yansıması olan 5018 sayılı Kanunun kamuda iç kontrole ilişkin olarak öngördüğü sistem ve süreçlerin mantığı, yapısı, özellikleri ve getirilen düzenlemelerin mahiyeti yeterince anlaşılammıştır. Bu uygulamaların içeriği ve temel felsefesi anlaşılmadan bir anda kamu yönetimimize adapte edilmiş olması, bir kavram karmaşasına neden olmuştur. Öncelikle bu anlayışın ve kavramların fayda maliyet analizi yapılarak değerlendirilmesi ve kamu kurumlarının en az kaynakla en çok iş üretme ve kamu kurumlarının yöneticilerinin hesap vermelerine odaklanan yeni anlayışın yönetici ve çalışanlarca kavranmasının sağlanması gerekmektedir. Belediyelerin yöneticilerinin iç kontrol sisteminin öneminin ve yararlarının farkında olmaları ve etkinliğinin sağlanması yolunda çaba sarfetmeleri, kurumlarının mevzuata uygun, etkin ve verimli faaliyet



göstermesine, varlıklarını korumalarını ve güvenilir finansal bilgiler ve raporlar hazırlamalarına yardımcı olacaktır.

İç kontrol sistemi ve diğer uygulamalarının anlaşılabilmesi ve etkin olarak işleyememesinde temel sorun; uluslararası düzenlemelerin ulusal mevzuata aktarılırken “hukuki ve sosyal devlet” anlayışı yerine getirilen “performansa ve hesap verebilirliğe dayalı” anlayışın bütüncül bir yaklaşımla tasarlanmamış (iç kontrol sisteminin mali kontrol odaklı olarak tasarlanması, mali olmayan kontrollere ilişkin yasal düzenlemelerde eksikliklerin bulunması) olmasıdır. İç kontrolün sadece mali kontroller bütünü olmadığını, kurumsal düzeyde stratejik amaçlara, süreç bazında da operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlayan ve risk esaslı olarak tasarlanan araçlar bütünü, bir yönetim biçimi ve iş yapma tarzı olarak anlaşılması gerekmektedir. 5018 ve 6085 Sayılı Kanun ile alt düzenlemeleriyle kamu yönetiminin; mali yönetim ve denetim ayağı uluslararası düzenlemelere uyumlu olarak (sırasıyla 2005 ve 2011 yıllarında) düzenlenmiştir. Sadece kamu mali yönetimi yeni anlayışa uygun olarak tasarlanmış, mali olmayan alanlarda ise halen eski anlayışa ilişkin düzenlemeler devam etmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için mali düzenlemelerin yanında kamu yönetiminde mali olmayan düzenlemelerin (657 Sayılı Kanun, Seçim Kanunları vb.) de yeni anlayışa uygun olarak biran önce düzenlenmesi gerekmektedir.

Öncelikle şirketlerde başarılı sonuçlar veren iç kontrol uygulamalarının ülkemizde belediyelere uygulandığında istenilen başarıları tam olarak gösterememesi, genel olarak şirketler ve ülkemizdeki belediyelerin bazı farklılıkları analiz edilerek iç kontrol sistemindeki yapısal sorunların açıklanması ve etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması için önerilerde bulunulması yerinde olacaktır. Kurumsal bir şirket, şirket paydaşlarının menfaatleri gereği şirketin değerinin artırılması için işinin ehli üst düzey bir yönetici (CEO) ile performansa dayalı bir ücret karşılığında anlaşarak çalışmakta, belirli bir performansın altında kalan yönetici ise başarısız sayılarak görevine son verilmektedir. Belediyelerde ise belediyenin yöneticisi olan belediye başkanından hizmette bulunduğu süre zarfında seçmenlerinin yerel ihtiyaçlarını şehrin geleceğini de düşünerek en iyi şekilde karşılaması beklenmektedir. Türkiye’de belediye başkanları ve belediye meclis üyeleri genel olarak siyasi partiler tarafından (seçim harcamalarını finanse edebilecek, az da olsa yerel oy potansiyeli olan ve siyasi partisine tam bağımlılık gösterecek bir kişi) aday olarak gösterilmekte; yaşamakta olduğu ve daha sonra da muhtemelen yaşayacağı şehrin sakinleri (eş, dost, akraba, müşteri vb.) tarafından partilerin

yerel vaatlerden çok ülkenin makro politikalarına göre yarıştığı seçimlerde seçilmektedir. Böyle bir seçim sistemiyle göreve gelen belediye başkanı ve meclis üyelerinin öncelikli hedefleri belediyelerinin ve seçmenlerinin menfaatlerinin gözetilmesi, belediye ve şehre artı değer katılması yerine çoğunlukla siyasi ve nepotik (akraba ve yakın arkadaşları kayırma) kaygılar olmaktadır. Dolayısıyla belediyelerdeki içi kontrol sisteminin mevcut durumu ve etkinliği ülkemizdeki siyasi ve kültürel yapıdan etkilenmektedir.

İç kontrol sisteminin etkin olmamasının bir diğer sebebi ise belediyelerde gerek çalışan gerekse de yönetici seviyesinde nitelikli personel istihdam edilememesi gelmektedir. Bu durumun sebebi olarak şirket yöneticilerinin şirket personelinin seçiminde ve alacağı kararlarda şirketin ortak menfaatlerini ve dolayısıyla da kendi ön planda tutarken belediye yöneticilerinin personel seçiminde ve alacağı kararlarda öncelikle nepotik ve siyasi kaygılarla hareket ederek gerek siyasi partilerinin gerekse de yakınlarının baskısı ile gerekse de kendi seçim çalışmalarının finansmanı/vaatleri sonucunda kanunların verdiği bazı istisnaları kullanılarak niteliklerine ve liyakatlerine bakmaksızın kendi menfaatlerini ön planda tutarak farklı statü ve mevkilerde personel alımları yapmalarıdır.

Etkin olarak işleyen bir iç kontrol sistemi, belediye başkanına belediyenin belirlenen misyon ve hedefler doğrultusunda çalışılıyor olduğunun güvencesini vererek başkanın yönetimdeki en büyük yardımcısıdır. Belediyelerde iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışabilmesi ve iç kontrol sisteminden istenilen faydaların sağlanabilmesi; iç kontrol sisteminin kurulumu ve işleyişini gözetme görevi bulunan belediye başkanlarının iç kontrol sistemini sahiplenmesi ile mümkündür. Ancak belediye başkanlarının iç kontrolü ve önemini tam olarak kavradıkları ve yukarıda sayılan gerekçelerle de etkin olarak işleyişi için gerektiği gibi davrandıkları söylenemeyecektir. Belediyelerde öncelikle iç kontrol sisteminin iyi anlaşılması sadece evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu, ayrıca iç kontrolün her hangi bir işlem veya işlemler bütünü değil, kurumun organizasyon yapısını, işleyişini, görev-yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan, kurumun çalışanlarının tamamının farklı düzeylerde rol aldığı bir dinamik süreç olduğu bilinmelidir. Üst yönetim, iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir yaklaşım içinde olmalıdır. Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda daha bilinçli davranırlar. Ancak iç kontrol sistemi sadece mali

kontroller olarak algılanmakta yönetim kontrollerine gerekli önem verilmemektedir. İç kontrol sisteminin bir yönetim aracı olarak kuruma ve kurum yöneticilerine olan yararlarına ilişkin farkındalık henüz oluşturulamamıştır. Belediyelerde beş yıllık dönemler için seçimle iş başına gelen çoğu belediye başkanı, iç kontrol sisteminin önemini ve belediyesinin yönetimi açısından kendisine olan katkısını tam olarak kavrayamamakta, iç kontrol sistemini ve KİKS'leri mecburen yapılması gereken angarya bir mevzuat düzenlemesi (kendilerine bir ayak bağı ve engel) olarak görmekte ve iç kontrol uygulamalarının şeklen yerine getirilmesi için çalışmakta ve dolayısıyla da iç kontrol sistemini sahiplenmemektedir.

Belediye başkanları, iç kontrol sisteminin kuruluşu ve gözetimini mali hizmetler birimleri, harcama yetkilileri, iç denetçiler marifetiyle yapmaktadırlar. İç kontrol sisteminin başarısına ilişkin bir diğer önemli faktör de, mali hizmetler (strateji geliştirme) birimlerinin kapasiteleridir. Kamu mali yönetim sistemimizde, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde uygulanmasında, koordinatörlük görevini yürüten birim olan mali hizmetler birimlerine ayrıca stratejik yönetim ve planlama, performans ve kalite ölçütleri geliştirme, yönetim bilgi sistemi ve malî hizmetleri yürütmek gibi çok yönlü önemli ilave görev ve sorumluluklar verilmiştir. Belediyelerde uygulamada iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin danışmanlık, koordinasyon ve strateji geliştirme fonksiyonları ikinci planda kalmakta bu birimler daha çok kamu kurumlarının günlük mali işlemlerini yürüten birimler haline gelmişlerdir. Ayrıca kamu kurumlarında, iç kontrolün sadece mali hizmetlerin bir göreviymiş gibi bir algının da bulunması iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Belediyelerde mali hizmetler birimlerinin iş yüküne paralel sayıda nitelikli personelin istihdamı sağlanmalıdır.

Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması, hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. İç kontrol sisteminin sağlıklı ve etkin işletilmesinde iç denetimin büyük bir rolü bulunmaktadır. İç denetçiler kurumun iç kontrol sistemini değerlendirerek iç kontrolle ilgili yönetime bilgi sağlamakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin varlık sebebi, yönetici için bir nevi danışmanlık ve teknik uzmanlık görevidir. Yöneticiyi denetlemek değil, yönetici için denetlemektir. İç denetim faaliyeti; belediyelerin amaç ve hedeflerinin karşı karşıya olduğu riskler esas alınarak İDDK tarafından belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanacak 3 yıllık bir denetim planı ve yıllık denetim programı çerçevesinde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak

yürütülmelidir. Pek çok belediyede, iç denetim birimi henüz gereken şekilde, iç kontrol sistemini değerlendirmeye geçememiştir. Belediye başkanının belediyeyi daha etkin yönetebilmesi için başkan adına iç kontrol sistemini, risk yönetimini ve kurumsal yönetimi denetlemesi ve danışmanlık hizmeti vermesi için oluşturulan iç denetim birimleri henüz gereken şekilde bu fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Bu durumun bazı temel sebepleri bulunmaktadır.

Bir şirket yöneticisi önemli kararlar dışındaki yetkilerini, liyakate göre işe alınan, eğitilen ve yükseltilen altında çalışan yönetici ve personeline devrederek onların şirketin hedefleri doğrultusunda çalışıp çalışmadığı konusunda güvenceyi iç kontrol sistemi ve iç denetim raporlarından alarak şirketini yönetebilirken; belediye başkanlarının nepotik ve siyasi kaygılarla aile şirketi gibi liyakate dayanmadan eş, dost, akraba ve yakınlarını yönetici yapmaları ve yetkilerini devretmeyerek hala kurumdaki tüm kararları kendilerinin alıyor olmaları maalesef yönetimde etkinliği düşürmekte ve iç denetim birimine kendilerini denetletiyor olma çıkmazına yol açarak iç denetim fonksiyonunu işlevsiz bırakmaktadır. Ayrıca iç denetim raporlarının dış denetim kapsamında da kullanılabilir oluşuyla birlikte iç denetçiler tarafından hazırlanan iç denetim raporları belediye başkanı ve üst yönetimi rahatsız eder hale gelmektedir. Bu gibi durumlar belediye başkanının eli konumunda olan iç denetim biriminin etkin kullanılmamasına, hatta hiç kullanılmamasına sebep olmaktadır ki bu da iç kontrol ve de iç denetim sisteminin kuruluş felsefesine aykırı bir durumdur. Bir iç denetim raporu üst yöneticiyi rahatsız ediyorsa bu bir iç denetim raporu olarak kabul edilemeyecektir. İç kontrol sisteminin sahibi belediye başkanıdır ve bu sistem ona hizmet etmesi için kurulmuştur. Normal şartlarda yetkilerini devrederek iç kontrol sisteminin verdiği güvence ve iç denetim raporlarının etkin olarak kullanıldığı bir belediyede dış denetimden endişe de duyulmayacaktır. Dolayısıyla raporlarıyla başkanının yönetimini sınırlayan kendisi ve yöneticilerinin hatalarını kurum dışına söyleyebilen iç denetim birimini de ayakbağı olarak (bir dış denetim olarak) görülmekte, iç kontrol sisteminin olmazsa olmazı olan iç denetime gerekli önem verilmemekte, iç kontrol sisteminde olduğu gibi birçok belediyede üst yönetici tarafından sahiplenilmemekte, önceki veya kendi dönemlerinde atanmış iç denetçilere gerekli idari ve fiziki ortam oluşturulmamakta ve kendilerine iç denetim görevi verilmemekte ya da şeklen mevzuatın yerine getirilmesi için önemsiz (az riskli) birimler ve faaliyetler denetlenmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin yeterliliği değerlendirilememektedir. Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim arasında, olması gereken işbirliği ve koordinasyon bir an önce sağlanması gerekmektedir.

Belediye başkanlarının kurumlarını daha etkin olarak yönetebilmek için kamu iç kontrol standartlarına uygun olarak yetki ve sorumluluklarının kendilerine bağlı olarak çalışan profesyonel yöneticilere devretmesi gerekmektedir. Bu sayede belediye başkanları tek tek işlerle uğraşmak yerine kurumun işleyişini daha iyi görerek kurumu daha etkin bir şekilde sevk ve idare edebileceklerdir.

Belediyelerde iç denetim faaliyetinin belediye başkanı tarafından dönemsel olarak sertifikalı iç denetçileri bünyesinde barındıran şirketlerinden danışmanlık hizmeti olarak satın alınması ya da iç denetçilerin belediye başkanıyla gelip onunla görevden ayrılmaları, yöneticilere denetçileri kendi isteğine göre seçme imkânı vererek ve kurumda yıllarca sabit olarak bulunan iç denetçilerin kurum içi (siyasi, yazılmış olan raporlar sonucu vb.) çatışmalarla karşılaşmalarının engellenmesi iç denetim fonksiyonunun uygulanabilirliğini arttıracak, ayrıca iç denetim maliyetlerini düşürecek ve denetçiler arasındaki rekabeti arttırarak da iç denetimin kalitesinin artması sağlanabilecektir. Ayrıca iç denetim raporlarının dış denetim kapsamında istenilememesini ya da belediye başkanı ile iç denetim birimi arasındaki ilişkiyi zedelemeyecek şekilde dış denetim tarafından istenilmesini sağlayacak bir düzenlemenin yapılması, yönetim ve iç denetim biriminin daha verimli olarak çalışmasına katkı sağlayabilecektir.

Belediyeler için mevzuat düzenlemelerinin tamamına yakınının merkezi yönetim tarafından yapılıyor olması ve dolayısıyla pek çok KİK standardı ve genel şartı için belediyelerin hareket alanı bulunmaması da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bununla birlikte mevzuat düzenlemesi bulunmayan ve öneri gibi düzenlenen alanlarda KİK'slere uyumun düşük olması ise sistemin bir açmazı durumundadır. Dolayısıyla merkezi yönetim tarafından genel yönetim için çerçevesini çizeceği mevzuat düzenlemelerinde belediyelerin söz konusu siyasi ve diğer kamu kurumlarından ayrılan kendine özgü yapısının da dikkate alınarak düzenlemelerin yapılması ve belediyelere sınırlı da olsa düzenleme yapma alanları bırakılması yerinde olacaktır. Belediyelerde iç kontrol sisteminin tam ve etkin olarak işleyebilmesi için merkezi yönetim tarafından başta 1965 tarihli 657 sayılı Kanun; seçimlerin finansmanı, belediyelerde siyaset dışı alanların arttırılarak belediyelerin kişilere göre değil kurallara göre sistemli yönetilmesinin (kurumsallaşmasının) sağlanması gerekmektedir.

Son yıllarda belediyelerde şirketleşmelerinin artması ve belediyelerin faaliyetlerinin çoğunluğunun şirkete kaynak aktarılarak ve kritersiz personel istihdam edilerek yapılmak istenmesiyle başta büyükşehir belediyeleri olmak üzere belediyeler kamu kurumlarından ziyade

kurumsal olmayan aile şirketleri haline gelmişlerdir. Belediyeden ayrı bir tüzel kişiliği olan ve önemli miktarlarda kamu kaynağı kullanan belediye şirketlerini, tam anlamıyla düzenleyen bir kanuni çerçevenin olmaması, belediye hizmetlerinin planlanması, sunumu ve sonuçların değerlendirilmesi, kaynak kullanımı, personel temini ve özellikle de belediye faaliyetlerinin kontrolü ve denetiminde sorunlara yol açmaktadır. Büyükşehir olan ve büyükşehir olmayan illerde bulunan belediyeler ayrımına ilave olarak belediye, bağlı idare, belediye şirketi ayrımının bulunması belediye hizmetlerinin sunumunda mali saydamlık ve hesap verilebilirlik anlayışlarını zedelemektedir. Öncelikle Türkiye'deki belediyelerin, bağlı idare ve şirketleri de dahil tüm unsurlarını kapsayacak şekilde mali saydamlık, hesap verebilirlik ve yerel demokrasinin uluslararası teamüllerine uygun bir şekilde tek bir yapı (sistem) olarak yeniden tasarlanması gerekmektedir.

Pek çok kamu iç kontrol standardının konusuyla ilgili olarak az detay ve rehberlik içererek kurum yönetimine aynı konuya ilişkin birden fazla yöntem kullanılabilmesine imkân sağlaması ve standartlarda yer alan genel şartların, yönetici ve çalışanların bilgisi, tecrübesi gibi mesleki yargılarına bağlı olarak yorumlanması, uygulamada problem yaratmaktadır. Ülkemizde öteden beri, büyük ölçüde kural bazlı düzenlemelere alışkın olan yönetici ve çalışanlar, işlemleri yaparken olaya özgü kesin kuralları görmek istemekte gerek diğer benzer kurumların uygulamalarını taklit ederek gerekse de danışmanlık alarak hatalı işlem yapmaktan kaçınarak minimum mesleki yargı kullanarak işlemlerini öncelikle hukuka uygun olarak gerçekleştirmektedirler. Farklı konulara ilişkin hukukiliği ön planda değerlendirmeye alışkın olan ve iç kontrollere ilişkin yeterli bilgi birikimi bulunmayan yönetici ve personelimiz için ilke bazlı standartlar bir belirsizlik oluşturmakta ve standartlar onlar için sanki bir kural değil de öneriymiş gibi değerlendirilmekte bu düşünce de standartların yaptırım gücünü azaltmaktadır. Dolayısıyla başta belediyeler olmak üzere kamu idarelerinin iç kontrole ilişkin özellikle uygulama konusunda rehberlik ihtiyacı bulunduğu değerlendirilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İç Kontrol Rehberi de standartların uygulanmasında teorik/soyut kalmaktadır. İç kontrollerle ilgili düzenleme yapmaya yetkili olan Maliye Bakanlığı tarafından belediyeler için iç kontrol standartlarının somutlaşması için KİKS'lerin belediyelerde uygulanmasına ilişkin iyi uygulama örneklerine yer verilmesi, örnek İKEP'ler ve her bir standart için asgari yapılacaklar listesi yayınlanması, iç kontrol sistemlerinin gözetiminin her yıl yapılması ve mevcut durumun kamuoyuyla paylaşılması; iç denetime ilişkin düzenleme ve koordinasyon sağlamakla görevli İDDK tarafından ise iç denetim birimlerinin iç kontrol

sistemlerinin denetiminin düzenli ve etkin bir şekilde yapılmakta olduğunun takibinin yapılması ve belediye yönetimlerinin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetine ilişkin farkındalığını arttırıcı çalışmalar yapılması önerilmektedir.

Bir yüksek denetim kurumu ve hesap mahkemesi olan Sayıştay da düzenlilik ve performans denetimleri kapsamında belediyelerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Araştırma 1’de mevcut duruma ilişkin elde edilen sonuçların, Araştırma 2’de Sayıştay’ın denetim sonuçlarına göre bulunan etkinlik durumları tarafından doğrulanmakta olması Sayıştay denetimlerinin etkin olduğunu ve kamu idareleri, mevzuat düzenleyicileri ve kamu kurumlarının yöneticilerinin hesap verebilirlikleri açısından da kamuoyu için önemli, tutarlı ve doğru veriler sunduğunu göstermektedir. Sayıştay’ın dış denetim genel değerlendirme raporunda bütün kamu idareleri için genelleyerek değerlendirdiği iç kontrol sisteminin belediyeler özelinde de değerlendirilmesi ve zaman zaman yapılacak konu bazlı denetimleriyle bütün belediyelerin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunun sayısal verilerle ortaya konularak belediye, kamuoyu ve düzenleyici kurumlarla paylaşması belediyelerde etkin olarak işleyen iç kontrol sistemlerinin kurulmasına yardımcı olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (22), 273-306.
- Acar, D. ve Mortaş, M. (2011). İşletmelerin Hesap Verebilirlikleri ile Performans Oranları İlişkisi: İMKB-30 Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (21), 85-94.
- Acar, Ş. B. (2013). *Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri*. Sunum. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 16-17 Mayıs 2013/Van (Erişim Tarihi:17.11.2017) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7457,2-risk-yonetimi-ve-kontrol-faaliyetleri---safak-birol-acar.pdf?0>
- Aduam, J. (2015). *Assessing The Effectiveness Of Internal Controls Mechanism Of The Techiman Municipal Assembly*. A Dissertation Submitted To The School Of Business, Kwame Nkrumah University Of Science And Technology In Partial Fulfilment Of The Requirement For An Award Of Masters Degree In Business Administration (Finance Option).
- Ağmaz, S. (2011). *Belediyelerde Muhasebe İşlemleri ve Denetim*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Süleyman Demirel Üni. İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Akçay, S. (2012). *Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*. Dumlupınar Üni. SBE İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş. *Yönetim Ve Ekonomi*, 19 (2), 1-16.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 14, 89-102.



- Aksoy T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliği Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-164.
- Aktaş, M. A. (2005). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. (Yayın Tarihi 23.05.2005) (Erişim Tarihi 04.11.2016) <http://www.alomaliye.com/2005/05/23/ic-kontrol-sistemi-ve-verimlilik-iliskisi-dr-mehmet-ali-aktas-yymm>
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1) 83-97.
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. Editörler: Doğan Zeki, İnal Mehmet Emin, Tablet Yayınları, Konya, ( 95-126).
- Alıcı, O. V. (2007). *Belediyelerin İç ve Dış Denetimi*. Marmara Üniversitesi Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Alikadioğulları, A. (2011). *Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Antalya Büyükşehir Belediyesi (2018). *Faaliyet Raporu Hazırlama İş Akış Süreci*, [https://www.antalya.bel.tr/Content/UserFiles/Files/Birimler\\_IsSurecleri/Faaliyet\\_Raporu\\_Hazirlama\\_Sureci\\_Is\\_Akis\\_Semasi.pdf](https://www.antalya.bel.tr/Content/UserFiles/Files/Birimler_IsSurecleri/Faaliyet_Raporu_Hazirlama_Sureci_Is_Akis_Semasi.pdf)
- Arcagök, M. S. (2006). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Arslan, A. (2014). *Yeni Kamu Mali Yönetimi*. (1. Baskı). Hermes Matbaacılık.
- Aslan, B.(2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-77.
- Aslanoğlu, S., vd., (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69, 1-24.
- Aytaç, A. (2014). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Balsarı, Ç. K. ve Dalkılıç, A. F. (2007). Kural-bazlı ve İlke-bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim BAKIŞ*, 22, 105-117.
- Balyemez, A.S. (2016). Türkiye’de Özel Sektör Ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Özel Sayı Aralık 2016*, 1-70.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı (2018). *Sık Sorulan Sorular* (Erişim Tarihi: 02.01.2018). <http://www.igb.gov.tr/CalismaGoster.aspx?ID=1&DetailID=17>
- Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi. *Maliye Dergisi*, 148, 63-81.
- Boynton, W. C., Raymond N. J. ve Walter G. K. (2001). *Modern Auditing*. New York: John Wiley And Sons Inc.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı). İstanbul: Alfa Basım.
- Bozkurt, Ö., Ergun, T. ve Sezen, S.(1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE Yayını.
- Bulut, Ersin (2015). *Coso 2013 ‘Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek mi?’* (Erişim Tarihi: 06.11.2016) <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>
- Bülbül, Mehmet (2013). *Kamu İç Kontrol Sistemi Ve İç Kontrol Standartlarına Uyum*. (Erişim:10.09.2016). <Http://Www.Mta.Gov.Tr/V2.0/Daire-Baskanliklari/Strateji/Pdf/Todaie-Egitim.Ppt>
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi*. (v.1) Ankara.
- Can, E. N. (2014). *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Can, H. H. ve Gündüzöz, İ. (2011). *Türk Mahalli İdarelerinin Mali Yapısı-Gelir Ve Giderlere Analitik Yaklaşım Borçlanma Sistemlerinin AB Ülkeleri İle Mukayesesi*. Ankara: Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları.

- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. YayınNo: 2007/374. Ankara.
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem Ve Süreçlerin Tasarlanması, Uygulanması Ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul Ve Esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 38, 18-33.
- Cristina, P. ve Cristina A. (2009). Information And Communication In Banks - Key Elements Of The Internal Control System – An Empirical Analysis Between Romanian, American And Canadian Models Of Control. *Annals of Faculty of Economics*, 3, 1091-1096.
- COSO (1992). *Internal Control- Integrated Framework*.
- COSO (2004). *Enterprise Risk Management — Integrated Framework Executive Summary*, September 2004. (Erişim: 12.01.2018) <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>
- COSO (2013). *COSO Internal Control- Integrate Framework Executive Summary*, may 2013. (12.01.2018) <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
- COSO (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance Frequently Asked Questions*. June2017. (Erişim Tarihi: 12.01.2018) <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-FAQ-September-2017.pdf>
- Cosserat, G. W. ve Rodda, N. (2009). *Modern Auditing*. (3rd ed.). John Wiley&Sons Ltd.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (ÇSGB) (2013). *İç Kontrol El Kitabı*. Yayın No: 3. Ankara.
- Çatıkkaş, Ö. (2005). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği*. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Çevik, O., Yüksel, F. ve Ardiş, K. (2010). Belediye Başkanlarının Vizyon Ölçümlerine İlişkin Bir Araştırma: Belde Belediyeleri Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19 (2), 263-277.
- Çömlekçi F., Kepekçi C. ve Erdoğan Melih (1992). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Birlik Ofset Yayıncılık.

- Delikanlı, İ. U. (2011). Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı Ya Da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66 (2),73-92.
- Deloitte (2007). *Aile Şirketleri İçin Adım Adım Kurumsal Yönetim*. Kurumsal Yönetim Serisi. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Deloitte Ortak Yayını.
- DiNapoli T. P. (2010). *Management's Responsibility for Internal Controls Local Government Management Guide*. (Erişim Tarihi:10.11.2017) [www.osc.state.ny.us](http://www.osc.state.ny.us)
- Divanoğlu, İ. G. (2001). *Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformu ve Uygulanabilirliği*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Doyrangöl N. C. (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Dönmez, M. (2002). Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Görev ve Kaynak Bölüşümü. *Mülkiye Dergisi*, 26 (235), 155-192.
- Kalkınma Bakanlığı (DPT) (2006). *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*, (2.sürüm). Ankara.
- Kalkınma Bakanlığı (DPT) (2007). *Dokuzuncu Kalkınma Planı(2007- 2013) Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Matbaası.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Eralp, İ. ve Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol*. Antalya: BEKAD Yayınları.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*. DPT-Uzmanlık Tezi.

- Esen, D. (2018). İş Sürekliliği Planlama Metodolojisi. *Metal Dünyası Dergisi*. (Erişim Tarihi:16.01.2018) <http://www.nmt.com.tr/egitim/images/haberler/didemesenmakale.pdf>
- Gedik, S. C. (2012). *Yönetmelik Denetim Açısından Büyükşehir Belediye Müfettişliği ve Teftiş Kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Örneğinde İncelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Graham, L. (2015). *Internal Audit and Audit Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework*. Wiley.
- Griffiths, D. (2006). *Risk Based Internal Auditing: An introduction*. Three Views On Implementation (Version 2.0.3) (Erişim:17.01.2018) <http://www.internalaudit.biz>,
- Gülten, G. (2014). *Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin 5018 Sayılı Kanuna Göre Değerlendirilmesi*. İstanbul Aydın Üni. Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Günday M. (2004). *İdare Hukuku*. Dokuzuncu Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Gözler K. (2009). *İdare Hukuku*. İkinci Baskı. Bursa.
- Gürbüz, H. (1985). *Muhasebe Denetimi*. (2.Baskı). İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hatunoğlu, Z. vd., (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. (2 ed.) Pearson Education Limited.
- Hızal, C. (2012). *Belediye Şirketlerinde Düzenlilik Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi: Belbim A.Ş. Örneği*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- IAASB (2016). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, (2016-2017 Edition Vol.I). (Erişim

- Tarihi:12.01.2018) <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>
- IIA (2016). *Definition of Internal Auditing*. (Erişim Tarihi:19.11.2016). <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- INTOSAI (2016a). *GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. (Erişim Tarihi:12.01.2018). [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm)
- INTOSAI (2016b). *About us*. (Erişim15.11.2016). <Http://Www.Intosai.Org/About-Us.Html>
- Işık, N. (2011). *İl Özel İdarelerinde İç Denetim ve İç Kontrol*. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- İbiş, C. ve Özgür Ç. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- İçişleri Bakanlığı (2017). *Türkiye Mülki İdare Bölümleri Envanteri*. (Erişim Tarihi:11.10.2017). <https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx>
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) (2017). *Kamu İç Denetim rehberi*. (Erişim Tarihi: 24.10.2017)<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, (v.1). Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) (2018). *Kamu İç Denetim Standartları*. (Erişim:17.01.2018).<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx>
- İç Denetim Merkezi (2016). *Coso Hakkında*, (Erişim Tarihi:06.11.2016) [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063)
- İç Kontrol Enstitüsü Türkiye (2017). *İç Kontrol Sistemi İçin Dokümantasyon Ne Kadar Önemli?*(Erişim:13.01.2018) <http://iciturkey.org/wp-ontent/uploads/2017/08/%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Sistemi-%C4%B0%C3%A7in-Dok%C3%BCmantasyon-Ne-Kadar-%C3%96nemli-1.pdf>

- İç Kontrol Enstitüsü Türkiye (ICI Turkey) (2017). *Bir Üniversitede, Basit Bir Kontrol Açığının Skandala Dönüşme Hikayesi*. (Erişim Tarihi:21.10.2017). <http://iciturkey.org/wp-content/uploads/2017/10/Bir-%C3%9Cniversitede-Basit-Bir-Kontrol-A%C3%A7%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n-Skandala-D%C3%B6n%C5%9Fme-Hikayesi-1.pdf>
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) (2015). *2015-2019 Stratejik Planı*.
- Karaman Belediyesi (KB) (2015). *2015-2019 Stratejik Planı*.
- Karaman, M. (2014). *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi*. THK Üni. İşletme Bilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Karcıoğlu, R. ve Öztürk, S. (2016). Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve İSO 500 İşletmelerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 48, 21-44.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kayım, A. (2005). *İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrat Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yeterlilik Tezi.
- Kendrick, M. (2000). Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (The Turnbull Report) by Nigel Turnbull. *Journal of Risk Management*, 2(4), 65-69.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2002). Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 1 (50), 255-258.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. (Genişletilmiş 5. Baskı). Avcı Ofset Matbaacılık.
- Kerimoğlu, B. (2003). Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı. *Maliye Dergisi*, 145, 108-126.
- Kerimoğlu, B., Güngör, H. ve Koyuncu, E. (2009). *Belediye Bütçesi Nasıl İzlenir?*. TEPAV Yayınları.

- Kamu Görevlileri Etik Kurulu (KGEK) (2012). *Kamu Görevlileri Etik Rehberi*. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu. Ankara
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)(2017). *2016 Yıllık İnceleme Raporu*. Ankara.
- Kılınç, K. (2010). *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi*. Kırıkkale Üni. Kamu Yönetimi Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kızılboga R. ve Özşahin F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (2), 220-236.
- Kıracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi Dersi Sunumları*. (Erişim tarihi:14.11.2016) <http://slideplayer.biz.tr/slide/1947387/>
- Koçak Şen, İ. (2008). *İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim (I). *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köse, H. Ö. (1999). Denetim ve Demokrasi. *Sayıştay Dergisi*, 33, 62-85.
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kutlucan, K. Ü. (2009). *Belediyelerde Stratejik Planlama Uygulaması*. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Lakis, V. and Giriunas, L. (2012). *The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect*. *Ekonomika*, 91(2), 142-149. (Erişim Tarihi:22.11.2017) <http://www.zurnalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/890/412>
- Larson, K.D. ve Pyle, W.W. (1986). *Financial Accounting*. (3rd ed.). USA: Irwin Publishing.
- Lavell, J. L. (2004). Business continuity plans: An overview. *Journal of Investment Compliance*, 5(2), 62-64.



- Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi (2018). Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (Erişim Tarihi:14.01.2018) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,7059/mali-yonetim-ve-kontrol.html>
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*. (Erişim Tarihi: 17.01.2018) <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>
- Mamak Belediyesi (2017). *2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu*.
- Manoukian, J. (2016). *What's the Difference Between Internal Audit & Internal Control?* (Erişim Tarihi: 22 Nisan 2017) <https://enablon.com/blog/2016/05/05/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>
- Meşe, M. (2011). Belediye Şirketleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dış Denetim Dergisi, Nisan-Haziran*, 203-215.
- Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (MİGM) (2017). *2016 Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu*.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge*. (7th ed.). John Wiley & Sons.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2017). *2016 Karşılaştırmalı Bütçe Denge Tablosu*. (Erişim:11.11.2017) <https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=12>.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2005). *Bütçe Hukuku*. (1. Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını No: 99.
- Nadaroğlu, H. (1994). *Mahalli idareler*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nohutçu, A. (2007). *Kamu Yönetimi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- O'Hehir, M. (2007). *What is business continuity planning? The Definitive Handbook of Business Continuity Management*, section 2, Editor: Andrew, Hiles Wiley. Second Edition.
- Önder, M. F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

- Özay İ. (1986). *Gün Işığında Yönetim*. İstanbul.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. Yayın No: 3.
- Özdemir, Z. (2015). *Yerel Yönetim Muhasebesi (2.Baskı)*. Ankara: Türkiye Belediyeler Birliği Yayını.
- Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2006). *Kamu Harcama Ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi*. Kamu İhaleleri, Ankara.
- Özeren, B. (2004). *INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Özeren, B. (2006). *İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi. Ankara.
- Özkan, S. ve Acar E. E. (2010) Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. *Mali Çözüm*, 97, 49-85.
- Özşahin, F. (2011). *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Park, Y. J., Matkin D. ve Marlowe, J.(2017). Internal Control Deficiencies And Municipal Borrowing Costs. *Public Budgeting & Finance, Spring 2017*, 88-111.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*. (2.Baskı). Beta Basın Yayın.
- Pickett, K. H. S. ve Pickett J. M. (2005). *Auditing For Managers The Ultimate Risk Management Tool*. USA: John Wiley & Sons.
- Pickett, K. H. S. (2006). *Audit Planning: A Risk-Based Approach*. John Wiley & Sons, Inc.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*, (3rd Ed.). United Kingdom: John Wiley&Sons Ltd.

- Reginato, E., Landis, C., Fadda, I. ve Pavan, A. (2014). German and Italian Municipalities' Internal Control Systems: Convergence to a Neo-Weberian Reform Pattern?. *International Journal of Public Administration*, 37(10), 601-610.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Maliye Bakanlığı BÜMKO Uzmanlık Tezi.
- Sayıştay Başkanlığı (2014). *Düzenlilik Denetimi Rehberi*. (v.3). Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2016). *2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*. Ankara
- Sayıştay Başkanlığı (2017a). *2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu*. Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2017b). *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*. Ankara.
- Selçuklu Belediyesi (SB) (2015). *2015-2019 Stratejik Planı*.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevinç, B. (2011). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol Standartları Eylem Planı Ve Örnek Bir Uygulama*. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Kamu Yönetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Schipper K. (2003). Principles Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*. 17 (1) 61-72.
- Simangunsong, R. (2014). The Impact of Internal Control Effectiveness and Internal Audit Role toward the Performance of Local Government. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (7), 50-59.
- Stott, J. (2017). *Electronic Systems Assurance and Control*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, (Erişim Tarihi: 14.09.2017)  
<http://www.tarrani.net/kate/docs/eSACModel.pdf>
- Tek, Z. ve Çetinkaya, E.M. (2004). İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 6-20.
- TEPAV (2009). *Belediye Bütçesi Nasıl İzlenir? Yerel Paydaşlar İçin Bir Rehber Kitap*. (1. Basım) Ankara: Tepav Yayınları No:40.
- TEPAV (2014). *Bütçe İzleme Belediye Bütçesini Anlamak ve Harcamaları Mekânsallaştırmak*. Katılımcılık Rehberleri No 4/4. Ankara.

- Tokgöz, N. (2013). *Yönetim Fonksiyonları*. Celil Koparal ve İnan Özalp (Ed.), *Yönetim ve Organizasyon* içinde (ss.23-48) Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2944 1. Baskı. S.24
- TOPCU, M. K. (2013). Kamuda İç Kontrol Sisteminin Coso Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: İhalelerde Uygulanmasına Yönelik İki Vaka Analizi. *Sayıştay Dergisi,91, 5-31*.
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. (1. Baskı), İstanbul: Vedat Yayıncılık.
- Tüm, K. ve Memiş, M. Ü. (2012). *İç Kontrol*. Ankara: Karahan Kitabevi.
- Tümer, S. (2010). *Kamuda iç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi, 96, 55-74*.
- Türedi H. ve Koban, A. O. (2016), COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 46, 155-177*.
- Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük* (2016). "Kontrol" (Erişim Tarihi: 29 Ağustos 2016). [http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.57c41b18401222.54206910](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.57c41b18401222.54206910)
- Türkiye Belediyeler Birliği (TBB) (2015). *Türkiye 'de Yerel Yönetimler*. Ankara: Salmat Basım.
- Türkyılmaz, A. (2014). Belediyelerde Denetim. *KİDDER Denetim Dergisi, 15, 16-33*.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye 'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: SPK Yayınları. Yayın No: 132.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. (2014). *İç Denetim Ne (Değil)dir? (İç Denetim "Yönetime Değer Katmak)*. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

- Uzunay, V. (2007). *Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi Ankara.
- Varcan, Nezih (2013). *Yerel Yönetimin Kavramsal Yapısı*, Hacıköylü, Canatay (Ed.) *Yerel Yönetimler* içinde (ss.1-94), Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, Eskişehir.
- Varcan, N. ve Falay N.(2011). *Yerel Yönetimler*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:1754.
- Wallison, P. (2007). Fad or Reform: Can Principles-Based Regulation Work in the United States?, *American Enterprise Institute for Public Policy Research*, June 2007, 1-7.
- Worldbank (2016a). *Public Financial Management (PFM/ Kamu Mali Yönetimi)*,<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/TOPICS/EXTPUBLICSECTORANDGOVERNANCE/0,,contentMDK:23090543~pagePK:148956~piPK:216618~theSitePK:286305,00.html> (Erişim Tarihi: 28.10.2016)
- Worldbank (2016b). *Managing Public Expenditure: A Reference Book For Transition Countries*, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf> , (Erişim Tarihi: 18.11.2016b)
- Yılcı, M. (2015). *İç denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. (Genişletilmiş 3.Baskı). İstanbul: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, S. (2014). *İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi: Kamu Gözetim Kurumu Örneği*. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yılmaz, R. (2009). *Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı*. Ankara: Türkiye Belediyeler Birliği Yayını.
- Yörüker, Sacit (2004). *Başka Ülke Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve*, Tesev Denetim Çalıştay İkinci Toplantısı, Hilton Oteli, Ankara.
- Yurtsever, G. (2009). Türk Bankacılığında Uyum Faaliyetleri. *İç Denetim Dergisi*, 24, 20-29.

### **Kanun ve Yönetmelikler**

1982 Anayasası

5393 Sayılı Belediye Kanunu

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve

Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Onuncu Kalkınma Planı (2014 - 2018), 2016 Yılı Programı

Kamu İç Denetim Genel Tebliği

İDKK 2014, 2015, 2016 Faaliyet Raporları

Büyükşehir Belediyeleri 2016 Faaliyet Raporları

Büyükşehir Belediyeleri Sayıştay 2014, 2015, 2016 Düzenlilik Denetimi Raporları

## EK 1: Kamu İç Kontrol Standartları ve Genel Şartları

### 1. KONTROL ORTAMI STANDARTLARI

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

**Standart 1. Etik Değerler ve Dürüstlük:** Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

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

**Standart 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler:** İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 2.1. İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.
- 2.2. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.
- 2.3. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.
- 2.4. İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.
- 2.5. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.
- 2.6. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.
- 2.7. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

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

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 3.1. İnsan kaynakları yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.
- 3.2. İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.
- 3.3. Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.
- 3.4. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.
- 3.5. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

- 3.6. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.
- 3.7. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.
- 3.8. Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

**Standart 4. Yetki Devri:** İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar:

4.1. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

4.2. Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

4.3. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

4.4. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

4.5. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

## 2. RİSK DEĞERLENDİRME STANDARTLARI

Risk değerlendirme, kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.

**Standart 5. Planlama ve Programlama:** İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar:

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

5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde kurumun hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

**Standart 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi:** İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar:

6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.



### 3. KONTROL FAALİYETLERİ STANDARTLARI

Kontrol faaliyetleri, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

**Standart 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri:** İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

7.1. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

7.2. Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

7.3. Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

7.4. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

**Standart 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi:** İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

8.1. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

8.2. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

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

**Standart 9. Görevler ayrılığı:** Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

9.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

9.2. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı kurumların yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

**Standart 10. Hiyerarşik kontroller:** Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

10.1. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

10.2. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

**Standart 11. Faaliyetlerin sürekliliği:** İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

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

11.2. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

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

**Standart 12. Bilgi sistemleri kontrolleri:** İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 12.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- 12.2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.
- 12.3. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

#### 4. BİLGİ VE İLETİŞİM STANDARTLARI

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

**Standart 13. Bilgi ve iletişim:** İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 13.1. İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.
- 13.2. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.
- 13.3. Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.
- 13.4. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.
- 13.5. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.
- 13.6. Yöneticiler, kurumun misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.
- 13.7. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

**Standart 14. Raporlama:** İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 14.1. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.
- 14.2. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.
- 14.3. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.
- 14.4. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

**Standart 15. Kayıt ve dosyalama sistemi:** İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 15.1. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.
- 15.2. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.
- 15.3. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.
- 15.4. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.
- 15.5. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.
- 15.6. İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

**Standart 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi:** İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 16.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.
- 16.2. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.
- 16.3. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.

## 5. İZLEME STANDARTLARI

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

**Standart 17. İç kontrolün değerlendirilmesi:** İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.
- 17.2. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.
- 17.3. İç kontrolün değerlendirilmesine kurumun birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.
- 17.4. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya kurumların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.
- 17.5. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

**Standart 18. İç denetim:** İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

- 18.1. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.
- 18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

## EK 2: İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu Örneği

Aşağıdaki formda yar alan iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler, kamu idarelerinde yapılan dış denetim kapsamında idarelerin iç kontrol sistemi ile ilgili kanaat edinmek üzere tasarlanmıştır. Bu çalışma örnek amaçlı olup asgari düzeyde yapılacak çalışmaları içermektedir. Denetçiler kanaatlerini ve mesleki yeterliklerini kullanarak daha detaylı ya da daha işlevsel soru setleri hazırlayabilirler ( Sayıştay; 2014:132-134).

İnceleme	Bulgular	Referans Çalışma Kağıdı
Kurum üst yönetimi iç kontrol sisteminin kurulması ve çalışması yönünde bir işlem yapmış mıdır? Kurum yönetimi ve çalışanlarının iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik çalışma yapılmış mıdır?		
Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesi tüm çalışanlar tarafından imzalanmış mıdır?		
Kurum misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmiş, personele duyurulmuş ve kurumda buna uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmuş mudur?		
Kurumun misyonunun, vizyonunun, stratejik amaç ve hedeflerinin tüm personel tarafından öğrenilmesi ve sahiplenilmesi yönünde ne tür çalışmalar yapılmıştır?		
Mali karar ve işlemlerin süreç akış şeması hazırlanmış ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmuş mudur?		
Kurum kilit personeli eğitim ve uzmanlık alanı ile ilgili işlerde mi görevlendirilmiştir?		
Hassas görevlere ilişkin prosedürler belirlenmekte ve personele duyurulmakta mıdır?		
Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenip, eğitim faaliyetleri planlanıp uygulanmakta mıdır?		
Kurumda yetkiler açıkça tanımlanmış yetki devrine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş midir?		
Yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin hususlar yazılı olarak belirlenip personele duyurulmakta mıdır?		
Birim faaliyet raporları düzenlenmekte ve güvence beyanı verilmekte midir?		
Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan iç kontrol standartları kapsamında; bu standartlar için gerekli şartların yerine getirilmesi ile ilgili ne tür çalışmalar yapılmıştır?		
Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartların dışında, kurum tarafından iç kontrollere yönelik olarak belirlenmiş ilave politika ve prosedürler var mıdır?		
Muhasebe yetkilisi, ilgili mevzuatında belirtilen şartları taşımakta mıdır?		
İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda yer alan limitleri aşan tüm taahhüt ve sözleşme tasarıları ön mali kontrole tabi tutulmakta mıdır? Ön mali kontrole gönderilmeyen taahhüt ve sözleşme tasarıları var ise bu durum üst yönetime raporlamakta mıdır?		
Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen mali işlemler var mıdır? Var ise aylık dönemler itibarıyla üst yöneticiye bildirilmiş midir?		
İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda yer alan ve ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemlerin dışında ön mali kontrole tabi karar ve işlemler de belirlenmiş midir?		
Ön mali kontrol görevini yürüten personelin mali işlem sürecinde görev almasını engelleyen ne tür önlemler alınmıştır?		
İç kontrol sistemi yıllık olarak değerlendirilmekte ve üst yöneticiye raporlama yapılmakta mıdır?		
Kurumun sağladığı hizmetlerden yararlananların şikayet ve önerilerinin alınıp değerlendirileceği bir sistem kurulmuş mudur?		
Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmış mıdır?		
Görevden ayrılan personel, iş ve işlemlerinin durumunu gösterir bir rapor hazırlamakta ve ilgililere vermekte midir?		

Kurumun hazırladığı ve uyguladığı Stratejik Plan'da mevzuatın öngördüğü durumlarda değişiklikler yapılmış mıdır?		
Kurum stratejik amaç ve hedeflerine yönelik riskleri yıllık olarak belirlemekte midir? Bu risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini analiz etmekte midir? Risklere karşı alınacak önlemler belirlenmiş midir?		
Birim yetkilileri, birimlerine ilişkin stratejik plan ve performans programında yer alan faaliyetleri personeline duyurmakta mıdır?		
Personel, görevlerini yerine getirebilmek için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında erişebilmekte midir?		
İdare bütçesinin ilk altı aylık uygulama sonuçları ve ikinci altı aya ilişkin beklenti ve hedefleri, süresi içerisinde kamuoyuna duyurulmakta mıdır?		
Kurum personelinin olduğu hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildirebileceği mekanizmalar kurulmuş mudur?		
Kurumda iç denetim birimi var mıdır? Varsa; - İç denetim birimi, işlevsel bağımsızlığa sahip midir? - “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi”nde yer aldığı üzere iç denetçiler için uygun çalışma ortamı sağlanmış mıdır? - İç denetçi olarak atananlar, ilgili mevzuatın öngördüğü temel nitelikleri taşımakta mıdır? - Kurumda tahsis edilen kadro sayısınca iç denetçi çalışmakta mıdır? - Üst yönetici tarafından onaylanmış yıllık iç denetim programı var mıdır? - İç denetçilere asli görevleri dışında görev verilmiş midir? - İç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılmış işlemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilmiş midir?		
İç denetim birimi, üst yönetimine rapor sunmuş ve bu rapor doğrultusunda bir işlem yapılmış mıdır?		
Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, bu durum ilgili kurumun üst yöneticisine bildirilmekte midir? Bu amaçla üst yönetici tarafından ne tür yöntemler uygulanmaktadır?		
İç Denetim Birimi denetim ve incelemeleri ile ilgili her türlü bilgi ve belgeye kolaylıkla erişebilmekte midir?		
İç Denetim Birimi, kendi birim faaliyetleri ile ilgili olarak üst yöneticiye raporlama yapmakta mıdır?		
İç denetim birimi tarafından hazırlanan İç Denetim Yönergesi var mıdır? Cevap evet ise; -Yönerge, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Birim Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmış mıdır?		
İç Denetim Birimi, kurumun önemli riskleri, kontrol ve yönetim sorunları ile ilgili olarak üst yöneticiye düzenli olarak raporlama yapmakta mıdır?		
Sayıştay denetimi sırasında, iç denetimin bulgularından yararlanılacak hususlar var mıdır?		
<b>DEĞERLENDİRME:</b>		